

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
18 квітня 2019 року № 88-Н**

*Форма № П-4.04*

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. Є.А. Карпенко  
«10» грудня 2020 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему: «Організація і методика управлінського обліку на підприємстві»**

(за матеріалами ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця», м. Білгород-  
Дністровськ)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

**за освітньою програмою «Облік і аудит»**

**ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи**

**Водоп`ян Марія Миколаївна**

\_\_\_\_\_  
07.12.2020 р.

**Науковий керівник**

**к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна**

\_\_\_\_\_  
07.12. 2020 р.

**Полтава – 2020**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Передумови виникнення управлінського обліку на підприємствах	6
1.2. Етапи становлення, тенденції розвитку та місце управлінського обліку у бухгалтерському обліку .....	13
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» та постановки обліково- аналітичної роботи.....	23
Висновки за розділом 1.....	28
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....</b>	<b>31</b>
2.1. Методи управлінського обліку та доцільність їх застосування на підприємствах.....	31
2.2. Прийняття управлінських рішень на основі даних управлінського обліку .....	41
2.3. Методика управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів.....	46
Висновки за розділом 2.....	54
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ .....</b>	<b>58</b>
3.1. Місце управлінського обліку в системі менеджменту підприємства.....	58
3.2. Організація облікового процесу та праці виконавців бухгалтерських служб у системі управлінського обліку підприємства.....	62
3.3. Організаційні моделі управлінського обліку підприємства.....	75
Висновки за розділом 3.....	86
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>89</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>95</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>105</b>

## ВСТУП

Сучасний рівень розвитку ринкових відносин в Україні значно ускладнює діяльність підприємств, що спричиняє не лише зростання ролі управління ними, а й якісні зміни у всій структурі та методах управління. Кризовий стан багатьох вітчизняних підприємств зумовлюється відсутністю ефективної системи управління, якій би було притаманне швидке реагування, гнучкість, використання якісної, ґрунтовної та оперативної інформації. Тому підприємствам необхідна сучасна, адекватна ринковій економіці система інформаційного забезпечення управління, яка б інтегрувала в собі новітні методи обліку, аналізу, нормування, планування і контролю та забезпечувала б прийняття ефективних управлінських рішень. Такою системою є управлінський облік. Разом з тим варто зазначити, що для вітчизняних підприємств впровадження в управлінську діяльність системи управлінського обліку, яка б ефективно функціонувала і була б економічно виправданою, є суттєвою проблемою. Такий стан пояснюється насамперед відсутністю рекомендаційних публікацій методичного та організаційного спрямування, ґрунтуючись на яких, підприємства могли б оптимізувати процеси управління. Ці об'єктивні тенденції та процеси, що відбуваються сьогодні в Україні, й обумовлюють актуальність теми дослідження.

Значний внесок у дослідження організації та методики управлінського обліку зробили такі вітчизняні науковці та практики: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Карпенко О.В., Мних Є.В., Нападовська Л.В., Ночовна Ю.О., Любимов М.О., Сопко В.В., та інші.

Різні аспекти досліджуваної проблеми розглядали закордонні вчені: Андерсен Х., Аткінсон Е., Бархатов А., Друрі К., Каплан Р., Майер Е., Нідлз Б. та ін.

Високо оцінюючи внесок вітчизняних та зарубіжних спеціалістів у розробку різноманітних аспектів управлінського обліку, варто все ж таки зауважити, що ці наукові дослідження здебільшого присвячені теоретичним питанням

управлінського обліку. Проблеми, пов'язані з методикою функціонування та особливостями організації системи управлінського обліку на підприємствах практично не висвітлювалися.

Актуальність проблеми організації та методики управлінського обліку, недостатній ступінь її розробки і велика практична значущість визначили вибір теми дипломної роботи.

Метою дипломної роботи є аналіз, узагальнення, удосконалення та уточнення теоретичних положень щодо організації управлінського обліку, а також розробка практичних рекомендацій щодо формування методики та визначення оптимальних шляхів впровадження системи управлінського обліку на підприємстві.

Досягнення зазначеної мети обумовило необхідність визначення та розв'язання таких завдань:

визначити передумови виникнення управлінського обліку на підприємствах;

дослідити етапи становлення, тенденції розвитку та місце управлінського обліку у бухгалтерському обліку;

охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» та постановку обліково-аналітичної роботи;

дослідити методи управлінського обліку та доцільність їх застосування на підприємствах;

дослідити процес прийняття управлінських рішень на основі даних управлінського обліку;

вивчити методику управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів;

визначити місце управлінського обліку в системі менеджменту підприємства;

дослідити організацію облікового процесу та праці виконавців бухгалтерських служб у системі управлінського обліку підприємства;

узагальнити організаційні моделі управлінського обліку підприємства.

Об'єктом дослідження є процес організації та методики управлінського обліку на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методичні аспекти організації та методики управлінського обліку на підприємстві.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є фундаментальні положення економічної науки у сфері управлінського обліку, розроблені в працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених і практиків.

Дослідження проведене з використанням методологічного апарату сучасної науки, зокрема застосовано такі методи: історико-логічний метод, метод ретроспективного аналізу – для дослідження передумов виникнення та тенденцій розвитку управлінського обліку, для визначення місця управлінського обліку в системі менеджменту підприємства; методи аналізу, синтезу та порівняльного аналізу – для визначення перспектив застосування управлінського обліку на підприємствах та для обґрунтування оптимальної для управлінського обліку системи методів та прийомів; методи групування та статистичних порівнянь – для досліджень проблематики функціонування та характеристики фінансово-господарського стану аналізованого підприємства; методи організаційного моделювання – при з’ясуванні напрямів впровадження системи управлінського обліку на підприємстві.

Інформаційним підґрунтям дослідження є нормативні акти України, дані Державного комітету статистики України, дані ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця».

Суб’єктом дослідження виступає ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця».

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці методики управлінського обліку; системи внутрішніх звітів; у напрацюванні рекомендацій щодо організації управлінського обліку на підприємстві.

Отримані результати дослідження забезпечують комплексний підхід при запровадженні системи управлінського обліку на підприємстві та можуть широко використовуватися в його практичній діяльності.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 1.1. Передумови виникнення управлінського обліку на підприємствах

Прискорення розвитку науково-технічного прогресу та впровадження нових його винаходів, ускладнення виробничих відносин, поглиблення інтеграційних процесів та інтенсифікація змін на світових ринках, а також проведення ринкових реформ в економіці України зумовлюють необхідність запровадження нових, більш ефективних форм управління, а відповідно і нових інформаційних систем, які його обслуговують. За сучасних умов інформація стає провідним елементом у системі факторів, які впливають на ефективне управління підприємством. В Україні повинен відбутися процес інтеграції в структурі та методах управління, об'єднання їх у систему, яка б управляла підприємством, була зорієнтованою на досягнення не лише оперативних поточних завдань, але й глобальної стратегічної мети, на виживання підприємства, збереження робочих місць. У цій системі пріоритетним стає інтегроване вирішення проблем забезпечення менеджменту оперативною інформацією за рахунок оптимально організованого управлінського обліку. Зважаючи на це, важливо розглянути передумови виникнення управлінського обліку, з'ясувати його суть та природу, значення, доцільність та актуальність впровадження на підприємствах.

Теорія та практика управлінського обліку формувалися в тісному взаємозв'язку з розвитком інших галузей науки, скажімо, теорії систем, кібернетики, економічної теорії, менеджменту, бухгалтерського обліку тощо. Глибинна суть управлінського обліку, завдання, яким він підпорядкований, прийоми та методи, які він використовує, насамперед обумовлюються теоретичними надбаннями розвитку управління та обліку. “Облік, будучи однією з

головних функцій управління підприємством, не лише обслуговує інші функції, але і проникає в них, тісно взаємопов'язаний з ними”, – зазначає Е.М. Бажерян [13, с.14]. В ідеалі управлінський облік має всеосяжний характер і охоплює практично всі компоненти менеджменту. Ми поділяємо думку Ж.А. Фламінка, який у середині ХХ століття підкреслював, що лише інтеграція бухгалтерського обліку з наукою управління дасть бухгалтерії істинний сенс [268, с.342]. Виникнення та розвиток управлінського обліку було наслідком тісної інтеграції обліку з менеджментом, що підтверджують дані додатку А. Така інтеграція має двоаспектний характер зв'язку. Відповідно до першого аспекту, зв'язок цих двох наук відбувається за компонентами менеджменту і ґрунтується на зіставності облікових даних. Тобто керівник має змогу регламентувати управлінський облік, проте повинен обов'язково дотримуватися принципу узгодженості форм, методів та елементів системи управління. Другий аспект властивий для циклу прийняття управлінських рішень (план-організація-облік-контроль-аналіз-регулювання).

Слід наголосити, що управлінський облік – це не просто розвиток бухгалтерського обліку, це кардинально нова дисципліна, яка поєднує в собі здобутки багатьох культур. Саме тому виникнення та поступальний розвиток управлінського обліку доцільно досліджувати в контексті історичних парадигм бухгалтерського обліку та управління.

Слушно з цього приводу зауважує М.Р.Лучко: “...облік як засіб управління господарством зародився у сиву давнину і точної дати його виникнення встановити неможливо...” [155, с.4]. На нашу думку, не можна також встановити точної дати виникнення обліку для управління. Адже, якщо проаналізувати дані, наведені у табл. А.1 додатку А, то можна помітити, що ще на зорі виникнення обліку його метою була підготовка оперативної інформації для власників. Зокрема, для “внутрішніх користувачів інформації” наглядачі щоденно оперативно подавали звіти про хід роботи (про рух товаро-матеріальних цінностей в розрізі одержувачів та видів товару, про виконання кошторисів). Далі виникла камеральна бухгалтерія, яка в собі містила вже певні елементи прогнозування. Згодом, коли в систему

обліку було запроваджено рахунки та подвійний запис, Жак Саварі винайшов аналітичні рахунки, які значно примножили управлінські можливості обліку. Отже, якщо звернутися до історичного аспекту розвитку та становлення обліку в цілому, ми можемо побачити, що поряд із розробками форм обліку, методики його ведення, бухгалтерської звітності, бухгалтери все ж таки не могли відійти від його проуправлінської природи. Тому ми повністю погоджуємося з думкою Я.В.Соколова, який зауважив, що: “...за шість тисячоліть люди, які займалися обліком, невиразно усвідомлювали найвагомішу його мету: бути засобом управління господарськими процесами” [269, с.42].

У XV ст. Лука Пачолі визначає мету бухгалтерського обліку як “... ведення своїх справ в належному порядку і як слід, щоб можна було без затримки отримати усілякі відомості як відносно боргів, так і вимог” [270, с.136]. Протягом наступних століть зусилля всіх провідних учених та практиків були спрямовані лише на досягнення першого завдання – належного оформлення бухгалтерських записів, що підтверджують дані табл. А.1 додаток А. Суттєвим кроком у розвитку обліку стала заміна однієї парадигми обліку на іншу, від натуралістичного уніграфічного обліку людство прийшло до реалістичного диграфічного обліку. Цей перехід насамперед передбачав перехід від натуралістичної приблизності до математичної точності. Подальший розвиток рахівництва зводився лише до запровадження нових форм обліку (італійська, французька, американська, бельгійська), деякі зміни вносилися в трактування предмета та методу бухгалтерського обліку. У межах бухгалтерського обліку здебільшого розроблялося й удосконалювалося лише балансознавство. Отож дискусії провідних дослідників з обліку в останні століття точилися лише навколо природи балансу (статична, динамічна) та природи самого обліку (юридична, економічна).

Натомість вирішенню завдань щодо створення системи обліку, здатної забезпечити керівників оперативною інформацією про стан справ на підприємстві (боргів та вимог), протягом наступних п’яти століть належної уваги не приділяли. Хоча спроби з боку окремих учених щодо розв’язання цього завдання, все ж таки



робилися (додаток А).

За даними, наведеними у табл. А.2 додатку А, можна зробити висновки, що видатні вчені провідних країн світу (Італії, Іспанії, Німеччини, Франції, США, Англії) все-таки розуміли, що головне призначення обліку – це передусім його активна роль в управлінні підприємством, його ефективному функціонуванні. Аналізуючи наведені думки провідних мислителів різних часів, можна дійти висновку, що засади управлінського обліку виникли давно, ще кілька століть тому. Так, Гаспар Техада зазначав важливість контрольної функції обліку, Христофор Хагер наголошував на оперативності обліку, Франческо Вілле вважав прерогативою обліку можливість контролювати виконання плану за прибутками і збитками. В.Джитті та К.Белліні наполягали на тому, що облік створений для задоволення потреб керівництва та спрямування його дій на досягнення ефективного управління. Безпосередньо визнавали облік як функцію управління Ж. Саварі, Ф.Кене, Д.Чербоні. Вперше ж, на наш погляд, думку про важливість обліку для управління підприємством висловив іспанський учений Гаспар Техада. Він ще у XVI ст. стверджував, що всі методи та прийоми, якими володіє облік, насамперед спрямовуються на ефективне управління фірмою. В.Ковальов, Є.Євстігнєєв, скажімо, визначають попередником управлінського обліку відомого французького мислителя Жака Саварі (XVII ст.) [129, с.50]. Я.В. Соколов вважає, що саме Самуель Джонс ще наприкінці XVIII ст. намагався створити нове відгалуження обліку – управлінський облік [268, с. 266]. Водночас проф. В.Ф. Палій відстоює думку, що управлінська орієнтація обліку виникла ще раніше, разом із виникненням подвійної бухгалтерії, після чого облік розвивався у двох напрямках: “... перший – пов’язаний з ім’ям Бенедетто Контрульї, який запропонував розглядати бухгалтерський облік як засіб управління окремим підприємством. Із теоретиків цього напрямку великий вплив на розвиток науки мали Жак Саварі та Данієль Дефо”[207, с.15]. Економісти М.Р. Лучко та М.Я.Остап’юк переконані, що суттєвим поштовхом до створення управлінського обліку стали праці П’єра Ленеzana де Буагільбера, напрацюванням якого був “... розгляд питань про

застосування пропорційних та нормальних цін” [155, с. 31-32]. Відтак, на нашу думку, необґрунтованим є твердження, притаманне більшості вітчизняних провідних учених, що створенню і розробці управлінського обліку ми зобов'язані американським дослідникам. Зокрема, професор М.С. Пушкар зазначає, що “управлінський облік був створений інженерами і технологами ще у другій половині XIX ст. у США” [246, с.5]. Проф. Я.В. Соколов батьком управлінського обліку вважає все-таки Чьорча: “Чьорча можна вважати творцем усього напрямку, із якого формується на противагу традиційному бухгалтерському (фінансовому обліку) облік управлінський” [268, с.198]. Проте ми вважаємо, що вчені та бухгалтери-практики США й Великобританії, виходячи із тогочасних потреб суспільства, зуміли вибрати та синтезувати найважливіші розробки, які були напрацьовані світовою спільнотою в галузі обліку як знаряддя управління впродовж багатьох тисячоліть. Не потрібно забувати також і про те, що “ще донедавна саме управління мало емпіричний характер, тобто було в основному практикою, а не теорією. Його завданням було давати конкретні відповіді на конкретні питання, що виникали в процесі виробництва. Вироблені правила та прийоми не вимагали теоретичного осмислення внаслідок свого прагматичного характеру і розмаїття специфічних ситуацій” [344, с.7] Виникнення в XIX ст.—на початку XX ст. перших фундаментальних праць з управлінського обліку було об’єктивною реакцією на потреби промислового розвитку, на появу могутніх організацій у формі корпорацій та акціонерних товариств. Підприємства-гіганти гостро потребували більш раціональної організації праці, взаємопов’язаної роботи різних структурних підрозділів і служб, запровадження системи бюджетування, норм і стандартів. У цей період з’являються вагомі праці Ф.Тейлора із суттєвими розробками в галузі наукового менеджменту (розподіл відповідальності між менеджерами та працівниками) й американського бухгалтера Чартера Гаррісона з новою системою калькулювання – стандарт-костингом. Чартер Гаррісон, зокрема, зазначав: “З часів фараонів справді в методи бухгалтерії було внесено два основних удосконалення, з яких одне з’явилося приблизно 700 років тому, у той час як інше

набуло свого розвитку вже в цьому столітті. Першим з цих основних положень необхідно вважати введення подвійної системи бухгалтерії, другим – комплекс ідей, які одержали назву стандарт-кост” [268, с.410-411]. Ми вважаємо за необхідне наголосити на тому, що досить вагоме підґрунтя для створення системи стандарт-костингу було закладене ще наприкінці XIX ст. швейцарським ученим Фрідріхом Гюглі, який розробив константну бухгалтерію. Суть її полягала в тому, що на рахунки Головної книги записувалися раніше визначені нормативи, а фактично здійсненими операціями вони лише коригувалися. Це давало можливість без будь-яких зусиль виявити відхилення фактичних показників від запланованих. Отже, була можливість ефективно керувати підприємством за методом відхилень, аналізуючи залишки на рахунках.

Головні завдання, які сьогодні постають перед управлінським обліком, знаходимо ще в італійського бухгалтера Фабіо Бести. Зокрема, Ф.Беста окреслює контрольну функцію рахівництва як визначальну. Контролюючи дії керівництва та простих працівників, бухгалтерський облік готує інформацію про досягнення поставлених перед підприємством цілей, про оптимізацію засобів, які є в наявності, для якнайкращого виконання поставлених завдань, крім того, облік повинен: “спрямовувати всю діяльність господарства так, щоб кожен виконавець міг найкращим чином виконати покладені на нього обов’язки” [269, с.99]. У працях Ф. Бести знаходить відображення ідея віднесення до функцій бухгалтера розробки інструкцій, положень, калькуляцій.

Що стосується методів управлінського обліку, то більшість з них можемо знайти ще задовго до того, як американською асоціацією бухгалтерів було проголошено створення управлінського обліку.

Наприклад, камеральний облік, який існував ще з XV ст., передбачав реєстрацію не тільки фактично здійснених фактів з господарського життя підприємства, а й тих, що ще повинні були здійснитися, тобто запланованих. Це дозволяло адміністрації вести систематичний контроль кошторисів. Облік витрат за центрами відповідальності – один з важливих винаходів управлінського обліку,

запропонував послідовник Луки Пачолі А. Ді Піетро. Цю ж тему розвиває Франческо Вілле, який наголошував, що потрібно контролювати не цінності, а діяльність конкретного працівника підприємства й особливо матеріально відповідальних осіб. Франческо Вілле розробив також гнучку систему відповідальності. Він наполягав на тому, що ступінь відповідальності різних працівників, зважаючи на зміну їх прав і обов'язків, потрібно постійно регулювати. Видатному швейцарському вченому І. Шеру належить винахід ще одного дуже поширеного методу управлінського обліку – точки беззбитковості. Цим вченим запропонована класифікація витрат на постійні та змінні, виробничі та збутові.

Отже, можна дійти висновку, що багато винаходів, які застосовують американські бухгалтери, були розроблені провідними вченими світу ще задовго до того, як у США виник і сформувався управлінський облік. На нашу думку, заслуга англо-американської школи бухгалтерів полягає в тому, що вони зуміли відібрати з усіх напрацювань ті методи та прийоми, які найповніше відповідали вимогам тогочасного менеджменту, і змогли втілити їх у життя, об'єднавши в окрему інформаційну систему. Цю систему на початку XX ст. почали назвати “управлінським обліком”.

Безперечно, об'єднання всіх набутих раніше та винайдених, виходячи з потреб сьогодення, проуправлінських методів та прийомів, розрізнених у таких науках, як облік, управління, економіка, математика, статистика, в окрему інформаційну систему, відкидання при цьому багатьох стереотипів традиційної бухгалтерії – все це зробило революцію у поглядах.

Отже, це вже кардинально нова інформаційна система, яка оперативність інформації ставить вище від її повноти й достовірності; адресність і конкретність інформації – вище від суцільної реєстрації всіх фактів господарського життя; доступність та довільність подання – вище від ретельно розроблених та затверджених форм.

## **1.2. Етапи становлення, тенденції розвитку та місце управлінського обліку у бухгалтерському обліку**

Аналіз наукової літератури з проблем управлінського обліку свідчить про відсутність єдиної думки щодо етапів становлення та розвитку управлінського обліку як науки. На думку Т.Джонсона та Р.Каплана, цей процес відбувався в три етапи: перший (середина XIX ст.) був обумовлений потребою у складанні перспективних прогнозних розрахунків та розрахунків собівартості товарів і послуг; другий етап (остання третина XIX ст.) пов'язаний безпосередньо із розмежуванням обліку на дві окремі й взаємодоповнювальні системи – управлінський і фінансовий облік; третій етап (остання чверть XIX ст.) – створення та впровадження Тейлором нової системи виробничого нормування, яка дала поштовх для формування системи стандарт-костингу [78, с.192].

Загалом українські дослідники не заперечують названі етапи становлення управлінського обліку. Проте С.В. Голов за відправну точку бере останній етап. Новим періодом в історії обліку він вважає 30-ті роки, коли була винайдена система “директ-костинг” і набув нового звучання облік за центрами відповідальності, і лише в середині 50-х рр. XX ст. управлінський облік сформувався як окрема система. Третій етап розвитку датується серединою 70-х “у зв’язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін в технології і системах управління” [24]. А. Оленчик вважає, що управлінський облік як автономна економічна категорія виник ще пізніше, наприкінці 70-х років [61].

На нашу думку, висловлювання вітчизняних вчених і практиків щодо періодизації виникнення і розвитку управлінського обліку є недостатньо точними. Ми вважаємо, що перший етап створення управлінського обліку можна віднести до середини XIX ст., другий етап потрібно датувати кінцем XIX ст, третім етапом пропонуємо вважати початок XX ст. Обґрунтування окресленої нами періодизації та характеристика етапів становлення і розвитку управлінського обліку як науки подана нами у табл. А.3 додатку А.

Також ми не можемо погодитися із такими вітчизняними вченими, як С.Голов, С.Богданчик та А.Оленчик, які вважають, що як окрема інформаційна система управлінський облік сформувався у 50-х або 70-х роках. Адже вже в 1919 році у Великобританії та США виникли Привілейований інститут управлінських бухгалтерів та Національна асоціація бухгалтерів як організація управлінських бухгалтерів [14]. Разом з тим у праці Гарвея Деінзера за 1965 рік “Розвиток облікової думки” в розділі “Інші напрями облікової думки” знаходимо й управлінський облік [103, с.55-156]. Російський вчений С.С. Сатубалдін зазначав також, що “починаючи із 1950 р., у різноманітних американських коледжах бізнесової адміністрації викладають новий курс “Управлінський облік”, який стає одним із основних курсів підготовки бухгалтерів” [78, с.8]. Особливо бурхливий розвиток управлінського обліку в 1950-ті роки відповідав потребам післявоєнної економіки, в якій під впливом НТР почали активно розвиватися ринково-підприємницькі структури. Розвиток виробництва у сфері споживчих товарів і послуг спричинив небачене раніше зростання середніх і малих підприємств, які орієнтувалися не на масового споживача, а на задоволення попиту порівняно невеликих груп населення. Нові підприємці зіштовхнулися із динамізмом зовнішнього середовища та складними конкурентними відносинами. Суттєвий внесок у вирішення цих проблем зробили школи менеджменту кількісного і системного підходів, що дозволило ”поглибити розуміння складних управлінських проблем на основі їх моделювання і допомогло ширше застосовувати кількісні методи під час прийняття рішень у складних ситуаціях. На основі вивчення операцій і використання математичних моделей стало легше вирішувати складні завдання управління запасами, розподілом ресурсів, запровадженням масового обслуговування і багато іншого. Розробки в галузі системного підходу дозволили суттєво збільшити можливості управлінського контролю за усіма змінними організації”. Суттєвий вплив на подальший розвиток управлінського обліку, зокрема на застосування у його практиці методів моделювання, справили такі вчені, як Р.А.Акоф, Е.Л.Арноф. Не менш важливий внесок у можливість

практичного застосування управлінського обліку на підприємствах зробили А.Горц, Дж. Коул, Г.Уотермен, П.Друкер, які запропонували до процесу управління та прийняття рішень залучати звичайних працівників та менеджерів. Саме тоді значно посилилася роль менеджера на підприємстві, а відповідно і працівника управлінської бухгалтерії, почався поступальний розвиток комунікаційних процесів.

Отже, на вимогу часу на підприємстві утворилося дві відносно незалежні облікові системи: управлінський облік та фінансовий облік.

У фінансовій бухгалтерії створюється інформація про витрати в поелементному розрізі і доходи, про загальний стан дебіторської та кредиторської заборгованості, про стан джерел фінансування.

Одним із основних завдань такої бухгалтерії є достовірність обліку фінансових результатів загалом від діяльності підприємства, його майнового і фінансового стану.

Споживачами інформації при цьому є переважно зовнішні щодо підприємства користувачі, зокрема державні, податкові служби, банки, біржі, постачальники, покупці, інвестори.

Проаналізувавши досить багато джерел, ми нарахували значну кількість відмінностей між фінансовим та управлінським обліком, значно менше ці дві системи мають подібних рис. Результати проведеного нами аналізу джерел з цих питань подані в додатку Б.

Слід звернути увагу на те, що в більшості вчених переважають однакові погляди на взаємозв'язок фінансового й управлінського обліку. Поряд з цим зміст таких термінів, як “управлінський облік” і “виробничий облік” трактується по-різному. У працях багатьох авторів [76; 185, 42та ін.] ці два поняття ототожнюються. Погляди провідних вітчизняних та зарубіжних вчених на ці спірні питання окреслено нами у табл. 1.1.

**Визначення понять “управлінський облік”, “виробничий облік”, “контролінг”  
у працях провідних українських та зарубіжних вчених**

Напрямок думки	Вчений	Суть погляду
Ототожнення понять “управлінський облік” і “виробничий облік”	М.С. Пушкар	“Управлінський облік є підсистемою обліку, яка пов’язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції в тому розрізі, який задовольняє систему управління”
	І.А. Белобжецький	“Управлінський бухгалтерський облік служить інформаційною базою для управління процесом формування витрат виробництва і обігу на всіх етапах виробництва і реалізації продукції”
	С.А. Стуков	“Управлінський облік охоплює господарські операції всередині підприємства і відображення на бухгалтерських рахунках витрат, пов’язаних з виготовленням, реалізацією продуктів і процесом управління виробництвом”
	С.А. Ніколаєва	“Управлінський облік це система обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідних для управління об’єктів, оперативного прийняття на цій основі різноманітних управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів ”
Виробничий облік як передумова виникнення управлінського обліку	Дж. Бегготт	“Бухгалтерський облік витрат був створений в результаті виникнення потреби ділового управління у критеріях для прийняття рішень і в кінцевому варіанті став відомим як управлінський облік”
	Г.М.Лисович, І.Ю.Ткаченко	“Розвиток управлінського обліку відбувся на базі виробничого, калькуляційного обліку.”
	П.І.Безруких	“В останні роки намітився подальший поділ обліку для управління: на управлінський і виробничий облік”
Ототожнення “управлінського, “виробничого обліку”, “контролінгу”	В.В..Сопко	“Внутрігосподарський (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є якимось самостійним бухгалтерським обліком
Контролінг як продовження управлінського обліку	М.С. Пушкар	“Контролінг призначений для збору внутрішніх даних про діяльність підприємства та моніторингу зовнішнього середовища, в якому воно функціонує, з метою забезпечення стратегії розвитку... Управлінський облік обмежується, в основному, деталізацією витрат на виробництво, створенням системи формування собівартості на основі норм витрачання ресурсів, аналізом витрат при прийнятті рішень, калькулюванням собівартості продукції... Метою управлінського обліку є мінімізація витрат на виробництво продукції для збільшення норми прибутку”

*Продовж. табл. 1.1*



Напрямок думки	Вчений	Суть погляду
	Е.А. Ананькіна, С.В. Данилочкин, Н.Г. Даниловичина	“Контролінг нове явище в теорії і практиці сучасного управління, яке виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку і менеджменту... Базовий елемент системи контролінгу на підприємстві – управлінський облік. Часто саме поняття контролінгу асоціюється із поняттям управлінського обліку, але це зовсім неправильно: основним завданням управлінського обліку є надання релевантної інформації для прийняття управлінських рішень; функції контролінгу ширші, вони включають в себе не тільки управлінський облік, але і планування і контроль, координацію, а також вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень”
	П.П. Самофалов	“Контролінг – це нова концепція системного управління ...Система контролінгу повинна охоплювати не тільки поточні завдання, але і довгострокову перспективу розвитку підприємства. В системі контролінгу можна виділити такі основні розділи: встановлення цілей, планування, управлінський облік, система інформаційних потоків, моніторинг, контроль, аналіз планів, результатів та відхилень, розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень”
	О.О. Терещенко	“поняття “контролінг” і коло функцій, які виконують відповідні служби, є ширшими, ніж поняття “управлінський облік”. Управлінський облік є лише одним із багатьох напрямків діяльності контролера... На практиці під управлінським обліком здебільшого мають на увазі систему розрахунків, планування і аналізу витрат, доходів, що спрямована на внутрішніх споживачів”

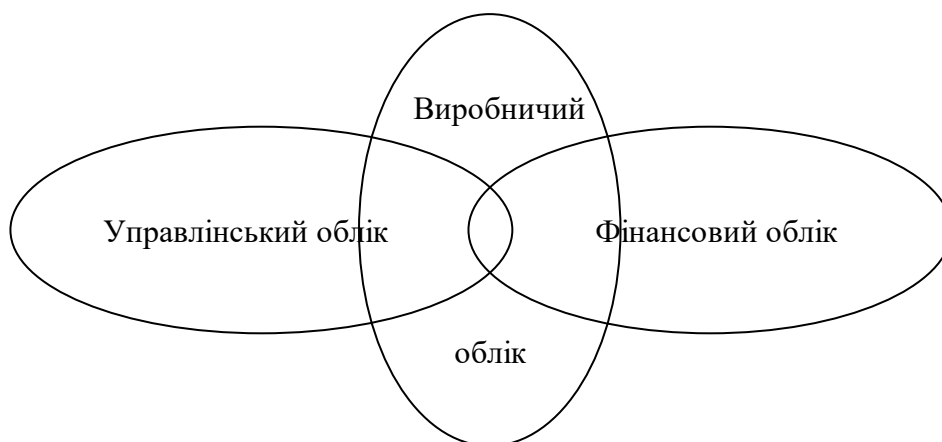
Так, якщо взяти до уваги думки М.С.Пушкаря, І.А.Белобжецького, С.А.Стукова, С.А.Ніколаєвої, що трактують управлінський облік як підсистему обліку, яка пов’язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулюванням собівартості продукції, є сенс називати управлінський облік виробничим. Проте, ми вважаємо, що управлінський облік має на меті не просто простежувати виконання поточних завдань підприємства щодо витрат і доходів, а й охоплювати глобальні стратегічні цілі, серед яких на перший план вже висувається не “мінімум затрат – максимум прибутку”, а й екологічний аспект, збереження робочих місць, міжнародна комунікація. Загалом ми погоджуємося радше з трактуванням управлінського обліку Л.В. Нападовською: “управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки ключової інформації та

забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування (прогнозування), контролю та поліпшення якості рішень, які приймаються користувачами” [52, с. 50], а не лише оптимізація витрат та збільшення прибутків. Разом з тим “виробничий облік використовується для того, щоб описати виконану виконавцями роботу у розрізі витрат та прибутків у вартісному вимірі для короткострокового і довгострокового планування і функцій контролю” [93, с.4].

Із ще одного англomовного джерела дізнаємося, що виробничий облік виник швидше, ніж управлінський і став його попередником. Цієї ж думки дотримуються Г.М.Лисович, І.Ю.Ткаченко, П.І.Безруких. Ми не вважаємо, що управлінський облік виник на базі виробничого, адже, якщо згадати передумови виникнення першого, то бачимо, що тогочасні умови диктували потребу не тільки у калькулюванні та складанні кошторисів, у плануванні витрат та прибутків, а й у прогнозуванні і коштів, і розрахунків, отже, мова відразу йшла про дещо більше, ніж облік витрат. Те, що виробничий облік існує і сьогодні, свідчить, що він вирішує і вирішував раніше дещо інші питання, ніж управлінський облік. Крім того, останній, як більш прогресивна форма, мав би замінити або ж просто поглинути виробничий облік. Те, що управлінський облік використовує значну частину виробничого обліку, сумнівів не викликає. Наприклад, Р.Вільсон та В.Хуа розглядають виробничий облік як важливу складову частину управлінського обліку [25, с.17]. Але те, що управлінський облік бере свої початки з виробничого, достатньо і переконливо не аргументовано. До того ж варто зауважити, що свої початки управлінський облік бере ще з комерційного обліку, тобто з тих часів, коли бурхливого розвитку набула саме торгівля, а не виробництво, і облік тоді вівся спочатку жрецькими, а пізніше купцями. Зокрема провідний економіст Г.О. Партин зазначає: “до 15 ст. облік розглядали, як додаток до торговельної діяльності”. Крім того, за свідченням М.Р. Лучка, облік особливо посилюється в період вдосконалення процесів обміну та зародження торговельної справи” [51, с.5].

Управлінський, фінансовий та виробничий види обліку різні за завданнями, способами формування інформації, за змістом та за споживачами результатних

даних, хоча у певній інформаційній площині вони можуть взаємопроникати і взаємодіяти, що показано на рис. 1.1.



**Рис. 1.1. Сфери взаємодії управлінського, виробничого та фінансового видів обліку**

Таким чином, виробничий облік включає в себе деяку частину інформаційного простору управлінського обліку і деяку частину інформаційного простору фінансового обліку (у частині складання звіту про витрати для зовнішніх користувачів та інших фінансових звітів, у яких передбачено інформацію про витрати). В інформаційному просторі управлінського обліку виробничий облік покликаний простежувати за витратами, аналізувати причини перевитрат або ж економії, порівнюючи із планами, калькуляціями, звітами попередніх періодів. Він повинен чітко й детально відображати всі процеси, пов’язані із виробництвом та реалізацією продукції.

Поштовхом для впровадження управлінського обліку на підприємствах України стало підвищення динамічності ринкового середовища, зростання інформаційних потреб управління та прийняття 16 липня 1999 р. Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Цей закон характеризується виваженістю та опосередкованістю. Він намагається задовольнити як тих вчених, що ратують за цілісність системи бухгалтерського обліку, так і тих, що наполягають на “кожній групі споживачів бухгалтерської інформації – своя система обліку (внутрішнім – управлінська, зовнішнім –

фінансова)”. Проте, чіткого розподілу облікової системи на управлінський та фінансовий облік законом не передбачено. Саме ж поняття “управлінського обліку” має досить загальне тлумачення. У законі чітко не вказано, що управлінський облік є частиною бухгалтерського обліку, хоча з тлумачень цих двох понять, можна зробити саме такий висновок. Внаслідок цього формується думка, що управлінський облік повинен бути підпорядкований бухгалтерському, бо ж є його частиною. Хоча серед вітчизняних вчених побутує й абсолютно протилежна думка. Так, Н.Д. Прокопенко, Ф.Е. Поклонський, Б.І.Іваненко зазначають: “Економічна думка людства у своєму розвитку настільки примхлива і здійснює інколи такі повороти, які не мають достатньо переконливого пояснення і обґрунтування. Це цілком відноситься і до історії розвитку бухгалтерського обліку, який був колискою економічної науки, а потім за примхою долі раптом виявився частиною управлінського обліку” [4, с.11].

Загалом усі точки зору, яких дотримуються провідні українські вчені та практики в галузі бухгалтерського обліку стосовно доцільності впровадження управлінського обліку в практичну діяльність вітчизняних підприємств, ми узагальнили у табл. 1.2.

Проаналізувавши думки вчених та практиків щодо доцільності функціонування на вітчизняних підприємствах управлінського обліку, ми дійшли висновку, що ідею важливості виділення управлінського обліку, як окремої галузі науки та практичної діяльності, підтримує значна частина українських вчених та практиків. Важливість відокремленого функціонування управлінського обліку доводить також закордонна практика.

«Як свідчить досвід розвинутих країн, використання облікової інформації в управлінні підприємством найбільш ефективно відбувається в умовах розподілу бухгалтерії на дві частини: фінансову та управлінську...»

*Таблиця 1.2*

**Погляди вітчизняних вчених на перспективи впровадження**

### управлінського обліку на підприємствах України

Напрямок думки	Вчений	Суть погляду
Недоцільність реформацій цілісної облікової системи	М.Т.Білуха	“Бухгалтерський облік – єдина функція управління господарською діяльністю, яка не зруйнована за час побудови економіки держави. Назрілі проблеми його реформування необхідно вирішувати еволюційним способом, а не революційним руйнуванням. Так, деякі невігласи та псевдовчені ратують за ліквідацію багаторічної системи бухгалтерського обліку і впровадження за будь яку ціну зарубіжного фінансового та управлінського обліку... Фінансово-господарська діяльність підприємств в Україні відображається в системі бухгалтерського обліку, за даними якого складається статистична звітність, згідно з нормативними актами державного регулювання. Для управління виробничою, господарською та фінансовою діяльністю на підприємствах використовують дані внутрішнього оперативного (оперативно-технічного) обліку. Багаторічна практика підтвердила доцільність функціонування такої інтегрованої системи господарського обліку, яка постійно удосконалюється відповідно до потреб мікро- та макроекономіки”
	О.С. Боро- дкін	“Ніколи управлінський облік не мав стратегічного значення в управлінні виробництвом. “Не можна поділити бухгалтерський облік на фінансовий і управлінський, тому що він одночасно є і тим, і іншим”
Реформа безперечно потрібна, але здійснювати її слід з якомога меншими змінами у структурі самого бухгалтерського обліку, тобто із збереженням цілісності бухгалтерського обліку, без виділення управлінського і фінансового обліку	В.В. Сопко	“Неправомірними є тлумачення таких категорій проектами законів, як фінансовий облік, управлінський (внутрігосподарський) облік. Бухгалтерський облік – це єдина економіко-правова система обліку. У жодній країні світу бухгалтерський облік не розподіляється на види, це неадекватні переклади іншомовних термінів. Розподілу підлягає тільки звітність: відкрита – фінансова та закрита – внутрішня”

*Продовж. табл. 1.2*

Напрямок думки	Вчений	Суть погляду
----------------	--------	--------------

	Б.І. Валуєв	<p>“Вітчизняна система бухгалтерського обліку пройшла великий та складний шлях становлення, і досягнення в цій галузі безперечні. Були проведені глибокі дослідження проблем теорії обліку, висунуті і основні наукові концепції, які містять найважливіші напрямки у розвитку його організації і удосконаленні методу, одержані методичні рішення, які дозволяють створити єдині для всіх підприємств моделі економіки ключових галузей народного господарства” [41, с.2].</p> <p>“...замість створення управлінського обліку з метою посилення управлінської орієнтації обліку розширити аналітичну систему до конкретних синтетичних рахунків”</p>
Реформа обліку безперечно потрібна шляхом поділу обліку на управлінський та фінансовий	М.Г. Чумаченко	“Аналіз достоїнств управлінського обліку в повному його комплексі дозволяє стверджувати, що впровадження його в практику підприємств являє надійний шлях підвищення рівня економічної роботи на підприємствах” [326, с.4].
	Л.В. Нападовська	“Розробка та впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах – це частина загального процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні”
	С.Ф. Голов	“Бухгалтерський облік має забезпечувати зацікавлених осіб інформацією про діяльність підприємств і організацій, достатньою для прийняття ними обґрунтованих економічних рішень. Різні групи користувачів потребують різної інформації. У зв’язку з цим у міжнародній практиці як самостійні галузі бухгалтерського обліку існують податковий, фінансовий та управлінський облік”
	Є.В.Мних	“Докорінна зміна форми і змісту менеджменту підприємства при формуванні ринкового середовища вносить корективи до підсистем, які його функціонально забезпечують. Це насамперед стосується бухгалтерського обліку, економічного аналізу, аудиту, що інформаційно забезпечують прийняття управлінських рішень”
	І. Білоусова	“Управлінський облік дає змогу керівникам управляти і вбачати реальні перспективи розвитку будь-якого підприємства – промислового, торгової фірми, комерційного банку або іншого суб’єкта господарювання”

Такий підхід є обґрунтованим, адже, сьогодні перед вітчизняними підприємствами на перший план виходять економічні, ринкові критерії ефективності функціонування, підвищуються вимоги до гнучкості політики та швидкості реакції підприємства на ринку. Усе це, а також динамізм зовнішнього середовища перетворюють сучасні підприємства на дедалі складніші системи, для яких необхідні нові методи в забезпеченні ефективного управління. Управлінському персоналу вітчизняних підприємств гуртової торгівлі просто

необхідна підтримка, у тому числі інформаційна, яку зможе надати їм управлінський облік. Адже управлінський облік покликаний надавати необхідну інформацію в режимі реального часу та реальної цінності таким чином, щоб менеджери підприємства могли приймати обґрунтовані управлінські рішення. Запровадження на підприємствах системи управлінського обліку дасть можливість в першу чергу зменшити ентропію, тобто невизначеність в економічній системі та підвищити її контрольованість та керованість, а також дозволить ефективно проводити процедури розподілу коштів і ресурсів підприємства для досягнення поставлених стратегічних, тактичних і оперативних завдань.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» та постановки обліково-аналітичної роботи**

Дипломна робота виконана на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю ««Білгород-Дністровська паляниця»», яке є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахунковий рахунок та інші рахунки в банківських установах, круглу печатку, штамп і бланки із зазначенням своєї назви українською мовою, фірмовий знак та інші атрибути.

ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» створене з метою отримання прибутку шляхом надання послуг, здійснення посередницької, торгівельної та зовнішньоекономічної діяльності, виробництва та виконання робіт.

Відповідно до Статуту предметом діяльності ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» є: виробництво оптова та роздрібна торгівля хлібобулочних, кондитерських, макаронних та інших виробів; розфасовка різноманітної харчової та нехарчової продукції та її реалізація.

Основу діяльності складають договори із споживачами і постачальниками. ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» реалізує продукцію, послуги за цінами і

тарифами, встановленими самостійно, на договірній основі. Майно підприємства складається з основних фондів та обігових коштів, а також інших цінностей, вартість яких відображена в балансі.

Джерелами формування майна є: грошові та матеріальні внески учасників; доходи від господарської діяльності; інші джерела, не заборонені законодавством.

ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» є власником: майна, яке передано йому учасниками у власність; продукції, яка вироблена товариством у результаті господарської діяльності; одержаних доходів; іншого майна, що набуто на підставах, які не заборонені законодавством.

Прибуток утворюється з надходжень від господарської діяльності, після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат по оплаті праці.

З балансового прибутку товариства відраховуються відсотки по кредитах та іншим зобов'язанням, а також податки та інші платежі до бюджету, що передбачені законодавством України. Чистий прибуток який одержує товариство після зазначених розрахунків, залишається у повному розпорядженні товариства.

На ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року № 966-XIV та Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку складено наказ «Про облікову політику на підприємстві» (додаток В), який:

затверджує робочий план рахунків у відповідності з діяльністю підприємства, що складений на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

визначає особливості обліку основних засобів. Зокрема характеризує порядок зарахування активів до основних засобів і встановлює вартісне обмеження зарахування до основних засобів (активи, вартість яких перевищує 2500 грн); визначає групи основних засобів, за якими ведеться їх облік.



Розкриває особливості та методи нарахування амортизації та порядок обліку переоцінки та ліквідації основних засобів.;

визначає особливості обліку необоротних активів, до яких відносять необоротні активи, вартість яких менше 2500 грн;

розкриває порядок обліку нематеріальних активів, амортизація яких проводиться прямолінійним методом;

визначає особливості оцінки та обліку запасів, дебіторської заборгованості, забезпечень;

визначає порядок обліку доходів та витрат, застосування 9 класу рахунків для обліку витрат.

Відмітимо, що наказ про облікову політику ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» складено відповідно до вимог чинного законодавства і він в повній мірі окреслює всі необхідні моменти обліку.

Зазначимо, що на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» дотримуються принципів, визначених в НП(С)БО-1. Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів відповідає якісним характеристикам обліку.

Питаннями обліку на підприємстві займаються працівники відділу бухгалтерії. Бухгалтерія виконує функцію підсистеми управління діяльністю підприємства на основі даних якої проводиться економічний аналіз результатів роботи, приймаються управлінські рішення.

У відділі бухгалтерії передбачені такі посади: головний бухгалтер; заступник головного бухгалтера; бухгалтер з інформаційного забезпечення; претензійник; з обліку грошових коштів та розрахунків з покупцями і постачальниками; бухгалтер із заробітної плати; бухгалтер-касир.

Працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний та оперативний поточний контроль за фінансово – господарською діяльністю структурних підрозділів підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає управлінські рішення з усунення причин, які негативно впливають на діяльність підприємства.

У здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємстві провідне місце займає головний бухгалтер та спеціаліст з інформаційного забезпечення обліку. Функції контролю головний бухгалтер здійснює особисто. Аналіз господарської діяльності на підприємстві здійснюється головним бухгалтером та спеціалістом з інформаційного забезпечення обліку, які проводять аналіз фінансового стану підприємства, результатів діяльності за кожний місяць та зводять звіт, який надається керівнику підприємства для прийняття подальших рішень щодо покращення діяльності підприємства.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться із застосуванням журнальної форми обліку.

Основним джерелом даних для аналізу фінансового стану ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» є фінансова звітність (додатки Д, Е, Ж), зокрема баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), звіт про власний капітал, примітки до річної фінансової звітності.

Для більш повного уявлення про фінансову діяльність підприємства за останні три роки, що дасть можливість дослідити характерні тенденції, пропонується розглянути динаміку основних показників діяльності (додаток И, табл. И.1). На основі аналізу її даних, можна стверджувати про покращення фінансового стану ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» у 2019 році порівняно з 2018 роком. Про це свідчить зростання прибутку на 257 тис. грн (або у 247,7 %).

Проте як негативний фактор необхідно відмітити перевищення темпів зростання собівартості реалізованої продукції над темпами зростання доходу від реалізації продукції протягом всього аналізованого періоду. Як негативний чинник також необхідно відмітити зростання адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат, що може бути пояснено збільшенням обсягу та розширенням діяльності підприємства, а відповідно це спонукає зростання накладних витрат по підприємству.

В додатку И табл. И 2 і И.3 розраховано динаміку активів і пасивів ТОВ

«Білгород-Дністровська паляниця». Дані цих таблиць свідчать про позитивну тенденцію зростання суми капіталу підприємства і його активів у 2019 році, порівняно з 2017 та 2018 роками. Так у 2019 році загальні активи підприємства зросли на 765 грн (або у 122,71 %) і на 554 тис.грн (або у 115,48 %) порівняно з 2017 та з 2018 роками відповідно. Негативним моментом є зростання дебіторської заборгованості у 2019 році порівняно з попередніми роками, що свідчить про вилучення певної суми коштів з обороту.

Необхідно відмітити і позитивну тенденцію зростання суми нерозподіленого прибутку підприємства протягом всього аналізованого періоду. Економічний стан підприємства визначається не лише абсолютними показниками та їх динамікою, а й відносними, зокрема показниками фінансової стійкості підприємства, які розраховано в табл. 1.3

Таблиця 1.3

**Динаміка коефіцієнтів фінансової сталості ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» за 2017-2019 роки**

Показники	Нормативне значення	Роки			Абсолютне відхилення 2019 р. від		
		2017	2018	2019	Норма за М(С)БО	2017 р	2018 р.
Коефіцієнт автономності	Більше 0,5	0,71	0,70	0,71	0,06	-0,06	0,09
Коефіцієнт фінансової залежності	Більше 0,5	1,40	1,42	1,40	1,29	0,18	-0,34
Коефіцієнт фінансового ризику (левереджу)	Менше 0,5	0,40	0,42	0,40	0,29	0,18	-0,34
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Більше 0,5	0,24	0,17	0,16	-0,28	-0,15	0,06

Аналіз даних табл. 1.3 свідчить про те, що ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» є автономним протягом всього аналізованого періоду, так як коефіцієнт автономності близький до нормативного значення цього показника. Проте викликає занепокоєння зростання коефіцієнту фінансового ризику та зменшення коефіцієнту маневреності, що свідчить про значний ризик учасників і можливість банкрутства підприємства.

ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» є платником таких податків і зборів: податку на прибуток підприємства, податок на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування, збору за геологорозвідувальні роботи, збору за забруднення навколишнього середовища і щоквартально складає податкові декларації згідно вимог чинного законодавства.

Отже, дослідження особливостей господарювання ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» та постановки обліково-аналітичної роботи дозволило дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснена на високому рівні, наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства. Фінансовий стан підприємства є позитивним, протягом всього аналізованого періоду ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» отримувало прибутки і демонструвало високу ділову активність. Проте необхідно відмітити, що управлінський облік на підприємстві не організовано. При цьому у зв'язку із зростанням обсягів діяльності починає відчуватися гостра інформаційна недостатність управлінського персоналу при прийнятті управлінських рішень. З огляду на це постає необхідність побудови на підприємстві дієвої системи управлінського обліку, що буде забезпечувати інформаційні потреби управлінського персоналу. Саме цьому і будуть присвячені наступні розділи дипломної роботи.

## **Висновки за розділом 1**

На основі викладеного вище матеріалу можна зробити такі висновки:

1. Управлінський облік переводить процес управління на якісно новий рівень і забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління. Зворотний зв'язок, на якому фактично ґрунтується управлінський облік, охоплює різні часові інтервали та різні

рівні деталізації. Він зорієнтований здебільшого на систему вартісних, кількісних, часових, якісних, аналітичних показників і планово-контрольних розрахунків. Саме тому ефективне функціонування підприємства унеможливорюється за умови відсутності на ньому системи управлінського обліку.

2. Питання доцільності функціонування управлінського обліку як окремої науки та запровадження його систем на підприємствах вітчизняні вчені сприймають неоднозначно. Деякі науковці вважають, що потреби у виокремленні та запровадженні управлінського обліку немає взагалі. Але переважна більшість вітчизняних науковців та практиків наголошує на важливості управлінського обліку для практичної діяльності підприємств у сучасних умовах господарювання.

Також немає єдності серед вітчизняних вчених щодо питань виникнення та розвитку управлінського обліку. Здебільшого побутує думка про те, що управлінський облік був створений у США в другій половині XIX ст., а як автономна економічна наука сформувався у 70-х роках XX ст. Нами досліджено, що протягом усієї історії розвитку облікової системи цілий ряд учених доводив, що облік створений для управління, що саме він повинен скеровувати діяльність управлінців у правильному напрямі, націлювати їх на прийняття ефективних і раціональних управлінських рішень. Також впродовж тривалого часу, починаючи з XV ст., виникають різні прийоми та методи, які використовуються сучасною системою управлінського обліку (формування кошторисів та контроль за ними, облік за центрами відповідальності, розподіл витрат на постійні та змінні тощо). Нами виділено такі етапи формування і розвитку управлінського обліку як окремої науки: перший етап – середина XIX ст., другий етап – кінець XIX ст., третій етап – початок XX ст.

3. Дискусійними залишаються питання взаємозв'язку таких понять, як виробничий облік, контролінг та управлінський облік. Більшість вітчизняних вчених ототожнюють ці поняття (виходячи із визначення ними цих понять). На нашу ж думку, це різні системи, які спрямовані на вирішення різних завдань. Завданням виробничого обліку є облік витрат та продукування інформації для

фінансового й управлінського обліку. Контролінг – це ідеологія управління підприємством. У той час, як управлінський облік є синтезом облікових і управлінських концепцій.

4. Теорія і практика управлінського обліку формувалися в тісному взаємозв'язку з розвитком інших галузей науки (економічної теорії, менеджменту, бухгалтерського обліку тощо). Ця особливість впливає на склад прийомів і методів, які застосовуються системою управлінського обліку. Крім суто специфічних методів (бюджетування, розрахунок точки беззбитковості, таргет-костинг та інш.), до методології управлінського обліку доцільно віднести широкий спектр методів, які водночас є притаманними таким наукам, як економіка, математика, статистика, прогнозування, програмування, планування. При цьому критерієм обрання того чи іншого методологічного підходу повинна бути корисність та потрібність його у вирішенні проблем, що стоять перед управлінським обліком. Запропонована нами система методів і прийомів управлінського обліку сформована з урахуванням тісного взаємозв'язку системи управлінського обліку та системи управління, а також відповідно до їх практичного застосування підприємства.

5. Дослідження особливостей господарювання ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» та постановки обліково-аналітичної роботи дозволило дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснена на високому рівні, наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства. Фінансовий стан підприємства є позитивним, протягом всього аналізованого періоду ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» отримувало прибутки і демонструвало високу ділову активність. Проте необхідно відмітити, що управлінський облік на підприємстві не організовано. При цьому у зв'язку із зростанням обсягів діяльності починає відчуватися гостра інформаційна недостатність управлінського персоналу при прийнятті управлінських рішень.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 2.1. Методи управлінського обліку та доцільність їх застосування на підприємствах

Методологія, згідно з економічним словником, – це вчення про методи, прийоми та способи дослідження, що застосовується у певній науці відповідно до специфіки об’єкта її пізнання [81, с.152]. У контексті управлінського обліку ми можемо констатувати, що методологія – це сукупність методів (приймів, способів), які під впливом джерел формування управлінського обліку (технології бізнес-процесів, системи чітко окреслених завдань) спрямовані на надання компетентної, обґрунтованої інформації та рекомендацій (у вигляді управлінських звітів та показників діяльності) для ефективного вирішення проблем апаратом управління.

Перш ніж визначати склад прийомів та методів, які були б корисними в роботі бухгалтера-управлінця, необхідно з’ясувати специфіку функціонування самої системи управлінського обліку, склад об’єктів, фактори, які впливають на його функціонування. Робочий процес управлінського обліку як системи подано нами на рис. 2. 1.



**Рис. 2.1. Робочий процес управлінського обліку**

Отже, до чинників, які впливають на функціонування системи управлінського обліку, належать технологія й особливості ведення бізнес-процесів та суть завдань, поставлених перед управлінським обліком апаратом управління. На їх основі й генерується облікова система. Вона являє собою систему збирання та агрегування даних, а також вироблення рекомендацій із “зовнішнім інтерфейсом” у вигляді системи управлінських звітів та рекомендацій.

Відмітимо, що методи, які пропонуються більшістю українських спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку, потребують адаптації, щоб бодай частково задовольнити потреби менеджерського складу працівників підприємства. В.В. Сопко до методів бухгалтерського обліку (який розглядається ним як сукупність фінансового й управлінського обліку) відносить документування, інвентаризацію, оцінювання, калькуляцію, рахунки, двоїсте узагальнення стану господарських фактів, двоїсте відбиття зміни господарських фактів [87, с.55].

І.І. Каракоз до методів оперативного обліку відніс: документацію та інвентаризацію, оцінку і калькуляцію, систему групування об’єктів обліку, внутрішньозаводську звітність [39, с.19].

Вважаємо, що перелічені методи зробили б недієздатною систему управлінського обліку, адже управлінський облік, як складова частина процесу управління, націлений на інформаційну підтримку у вирішенні питань не лише оперативного характеру, а й стратегічного значення.

Аналізуючи облікову методологію, більшість українських вчених відзначає, що “методологія бухгалтерського обліку до цього часу була спрямована на опис фактів господарського життя, які вже відбулися, і вже в силу цього при практичній реалізації вона не давала інформації для прийняття рішень” [43].

Тому, крім суто облікових методів, до методології управлінського обліку доцільно віднести широкий спектр методів, які були б притаманні таким наукам, як економіка, математика, статистика, прогнозування, програмування, планування, аналіз.



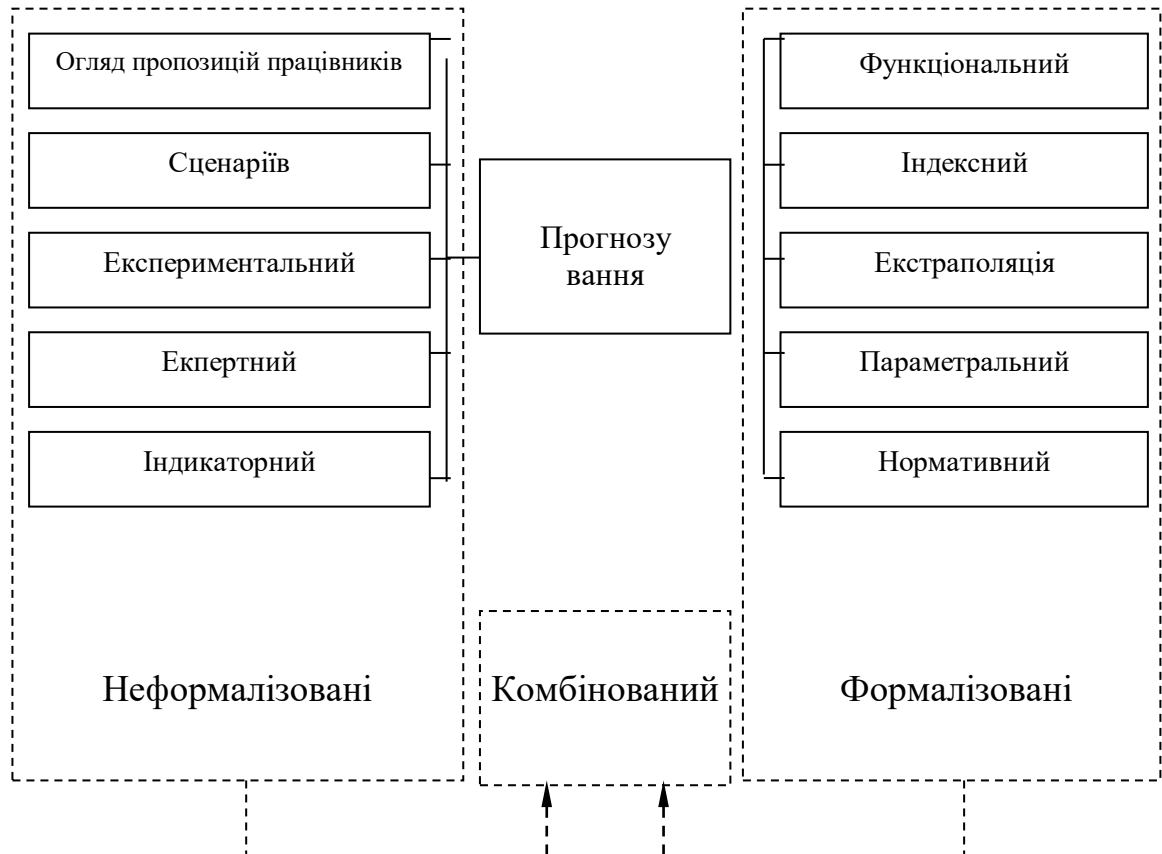
Поділяємо думку М.С. Пушкаря до методів управлінського обліку відносить групування і перегрупування витрат, математичні методи дослідження собівартості й рентабельності продукції, аналіз витрат, калькуляцію, моделі взаємозв'язку прибутку, обсягу продаж і собівартості продукції [74, с. 22-24]. Н.Бакеренко виокремлює такі методи, як документування і оцінку, групування і узагальнення, нормування і планування прогнозних показників, контроль та аналіз одержаних результатів [14, с.213]. На думку німецького вченого Є.Карпенко, управлінському обліку властиві: “статистичний аналіз, лінійне програмування, система ПЕРТ (метод оцінки і перегляду планів), регресивний аналіз” [37]. Отож, бачимо, що перелічені вітчизняними та закордонними вченими методи максимально наближені до вирішення проблем, які виникають у процесі управління.

Критерієм для вибору того чи іншого методологічного підходу повинна бути корисність та потрібність їх у вирішенні проблем, що стоять перед управлінським обліком. Тому бухгалтер, будуючи методологічну концепцію, аналізує, для чого потрібен кожен показник, як різні працівники будуть сприймати його, яка адекватність показника реальним процесам або очікуваним, який вплив альтернативних бухгалтерських процедур на формування управлінських рішень. Таким чином, ми вважаємо, що перелік методів має визначатися з урахуванням тісного зв'язку системи управлінського обліку та процесу управління на підприємстві. Саме тому ми погоджуємося із М.С. Пушкарем, який вважає, що методологія обліку повинна підпорядковуватися запитам управлінської системи [74, с.21]

Виходячи з цього, найкраще буде подати методи управлінського обліку відповідно до їх практичного застосування у процесі поточного та стратегічного управління.

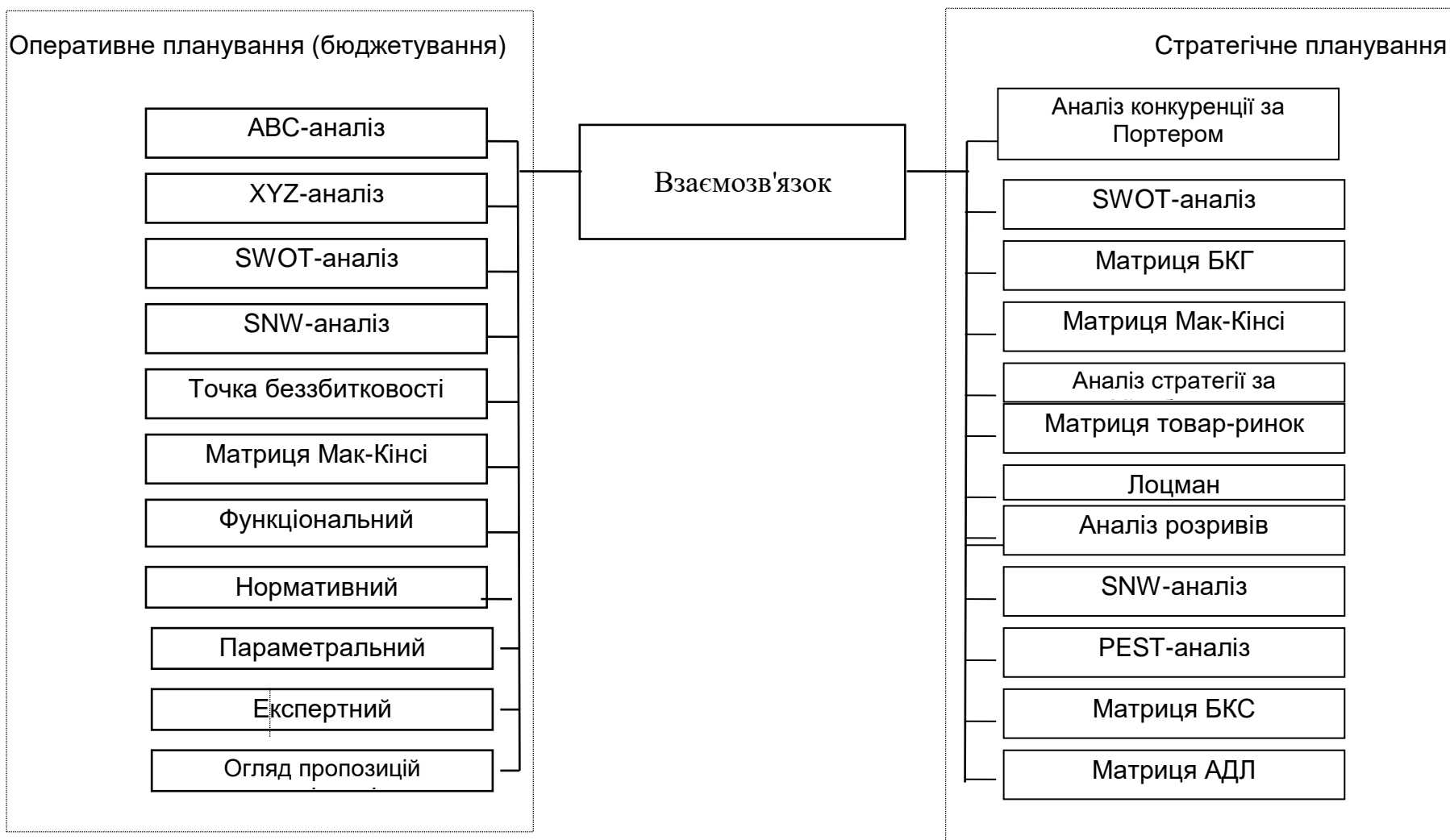
Першим завданням, яке вирішують бухгалтери-управлінці, є інформаційне забезпечення процесів прогнозування та планування діяльності підприємства. Проблеми, що вирішуються при цьому можуть бути найрізноманітнішими – від прогнозування макросередовища (змін у законодавстві, розширення

міжнародних зв'язків на рівні держави) до прогнозування найдрібніших показників усередині фірми (змін у нормативній базі підприємства, змін у тарифній системі оплати праці тощо). Отже, на етапі прогнозування система управлінського обліку може включати в себе цілу низку конкретних методів (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Система методів управлінського обліку, які використовуються в процесі прогнозування**

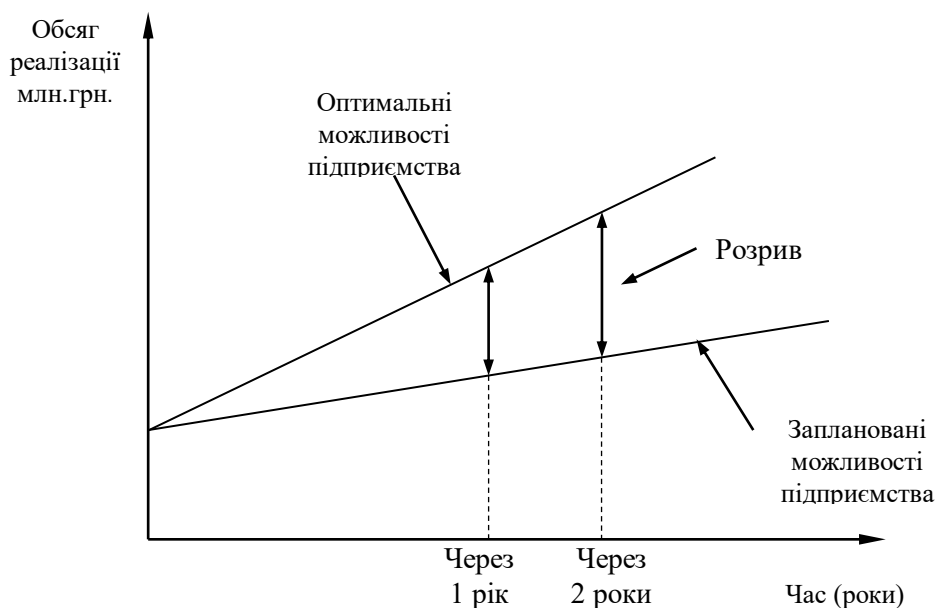
Характеристику методів та сферу їх застосування наведено у додатку К у табл. К.1. Методи, які можуть використовуватися системою управлінського обліку в процесі планування, доцільно здійснювати, виходячи із його поділу на стратегічне і поточне (рис. 2.3). Характеристику методів та сферу їх застосування наведено у додатку К у табл. К.2.



**Рис. 2.3. Система методів управлінського обліку, які використовуються в процесі планування**

Найбільш прийнятними, на наш погляд, методами для вибору оптимальної для підприємства стратегії (виходячи з можливості багатофакторного аналізу ключових критеріїв, які безпосередньо впливають на стратегію розвитку підприємства, який дозволяє приймати оптимальні управлінські рішення стосовно стратегічного позиціонування конкретних видів діяльності підприємства) є: матриця БКГ (вибір стратегії, виходячи з обсягів продаж та частки на ринку), матриця Мак-Кінсі (вибір стратегії, виходячи з привабливості ринку та конкурентного статусу підприємства), матриця ADL (вибір стратегії, виходячи з життєвого циклу ринку та конкурентної позиції підприємства).

Не менш важливим для системи управлінського обліку, як завершальна стадія стратегічного планування, є аналіз розривів, який дозволяє відслідкувати проміжок (“розрив”), що утворився між найоптимальнішими умовами розвитку підприємства відповідно до стратегічних планів і реальними можливостями підприємства відповідно до прогнозу його розвитку. Застосовуючи цей метод, працівники управлінської бухгалтерії визначають “вузькі місця” у вибраній стратегії, що дозволить внести відповідні корективи ще на стадії планування. Графічна модель аналізу розривів подана на рис. 2.4.



**Рис. 2.4. Графічна модель аналізу розривів**

Найбільш поширеним методом управлінського обліку є розрахунок точки беззбитковості. Зокрема, Брайан Анкін зазначає: “Привабливість ідеї беззбитковості, яка в принципі може використовуватися як для окремих виробів, так і для фірми в цілому, полягає в наочності розміщеного на стіні кабінету виконавчого директора графіка, який яскраво висвічує те, що фірма повинна зробити, щоб залишитися дієздатною, після того, як була встановлена продажна ціна, шляхом чіткого вказування обсягу продаж, якого необхідно досягти, щоб досягти беззбитковості” [91, с.69].

Беручи за основу графік беззбитковості, можна побудувати графік прибутковості, де була б показана не тільки мінімальна щодо прибутку точка, яка характеризує сумарний дохід, що вперше перевищує сумарні витрати, а й максимальна, в якій сумарний дохід під впливом кривої попиту опускається знову нижче сумарних витрат.

Не менш вагомими для системи управлінського обліку є обліковий процес. За допомогою облікових процедур забезпечується генерування інформаційних ресурсів з чіткою цільовою орієнтацією на вирішення конкретних управлінських завдань як поточного, так і стратегічного характеру.

Враховуючи те, що система управлінського обліку має компонентну структуру, а компонента обліку є комплексною та включає до свого складу інформацію фінансового, оперативного й статистичного видів обліку, а також нефінансову інформацію, що формується лише в управлінському обліку, вважаємо доцільним залучення в систему управлінського обліку методичного інструментарію названих видів обліку. Основні елементи методу фінансового обліку, які можуть застосовуватися системою управлінського обліку такі: рахунки і подвійний запис, калькуляція витрат, оцінка, класифікація витрат.

Слід зауважити, що подвійний запис є можливим, але не обов’язковим методом управлінського обліку. За умови застосування подвійного запису для потреб управління побудову системи рахунків управлінського обліку можна здійснювати двома шляхами залежно від ступеня інтегрованості системи обліку на

підприємстві. Чинним законодавством України передбачена пряме кореспондування рахунків управлінського обліку з контрольними рахунками бухгалтерського (фінансового) обліку, що здійснюється на основі рахунків класу 9 та класу 8. Ми вважаємо, що великим підприємствам із значними оборотами потрібно використати саме таку інтегровану (моністичну, однокругову) облікову систему. Малим підприємствам доцільно застосувати автономну систему з її дзеркальними рахунками або рахунками-екранами, які передбачають у процесі кореспондування застосування контрольних рахунків з однією й тією самою назвою.

Ще одним не менш важливим методом облікового циклу є калькуляція. На думку академіка М.Г.Чумаченка, «методологія управлінського обліку напрацювала сучасні методи контролю собівартості продукції, менш трудомісткі і більш сучасні» [97, с.7]. Отже, система управлінського обліку має значний арсенал ефективних та апробованих обліковою практикою методів калькулювання, коротка характеристика яких подана нами в табл. К.3 додатку К.

Дуже важливою, на нашу думку, особливо для великих підприємств, є калькуляція за видами діяльності або ж АВС. Цей метод є перспективний тому, що основний наголос переносить на так званих драйверів (споживачів) витрат за кожним видом діяльності підприємства (складування, транспортування, рекламні заходи). Для керівників, на нашу думку, цей метод є дуже важливим, бо завдяки тому, що всі види діяльності є абсолютно прозорими для працівників управлінської бухгалтерії, є можливість дуже легко та швидко визначити зміни в потребах ресурсів, якщо буде прийняте рішення якимось чином змінити діяльність або певні процеси в ній. Традиційні системи, які в найкращому разі використовують бюджети, оперативно відреагувати на зміни не зможуть. Вони не зможуть точно відповісти на запитання «а що якщо?». Застосовуючи метод АВС, бухгалтері-аналітики точно знають усі витрати, які потрібно здійснити, щоб виконати ту чи іншу дію, або те, що ж станеться, якщо розширити, скоротити чи змінити щось у своїй діяльності. Досконале знання всіх процесів та витрат за будь-якої діяльності

дає можливість керівникам також робити обґрунтовані висновки щодо розподілу ресурсів. На нашу думку, ABC калькуляція є просто необхідною для керівників великих підприємств у повсякденному прийнятті оперативних рішень.

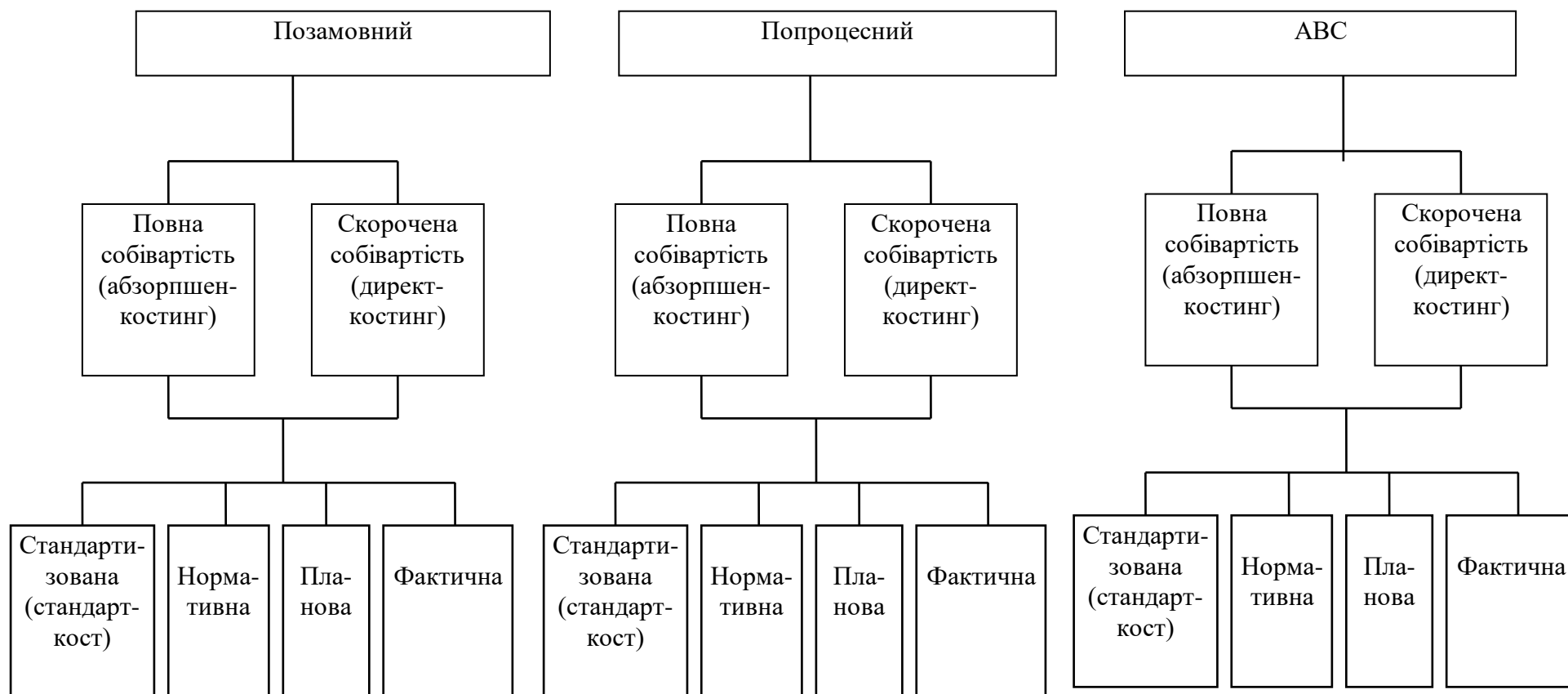
Найбільш дієвим в сучасних умовах господарювання є такі системи калькулювання, як таргет-костинг та кайзен-костинг. Застосування цих систем в практичній діяльності підприємств дозволить суттєво знизити собівартість продукції (товарів, послуг) шляхом докладного аналізу сукупності витрат, які несе підприємство за кожною окремою позицією товарного асортименту на кожному етапі її товароруку як на стадії планування, так безпосередньо під час здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Шляхи використання та можливість комбінування методів калькулювання запропоновано нами на рис. 2.5.

Однією з найвагоміших функцій управління, а відповідно й системи управлінського обліку є контроль. Тільки завдяки застосуванню методів контролю підприємство здатне забезпечити успішне досягнення своїх цілей. Процес контролю починається із стратегічного планування і в міру того, як керівництво починає реалізацію намічених цілей, система контролю стає частиною виробничого процесу.

У процесі аналізу в системі управлінського обліку використовуються переважно математичні методи та прийоми. Так, К.А. Нарібаєв зазначає: “Говорячи про необхідність вивчення математики для бухгалтерів, американські вчені особливе місце відводять математичному програмуванню – галузі математики, яка розробляє теорію і числові методи вирішення багатовимірних експериментальних задач з обмеженнями” [61, с. 55].

Перелік основних методів, що використовуються бухгалтерами-управлінцями в процесі аналізу, сфера їх застосування та важливість для системи управлінського обліку подані нами в табл. К.4 додатку К.



**Рис. 2.5. Схема використання методів калькулювання собівартості товарів для потреб управління підприємством**



Відмітимо, що система методів і прийомів управлінського обліку для підприємства, описана нами вище, включає в себе як специфічні методи, які використовуються лише цією галуззю науки (розрахунок точки беззбитковості, бюджетування, директ-костинг, ABC-калькулювання та інші), так і загальні методи, що є притаманними найрізноманітнішим наукам. Проте саме завдяки на перший погляд розрізненим методам і прийомам управлінський облік виконує всі завдання, що ставляться перед ним управлінським персоналом.

## **2.2. Прийняття управлінських рішень на основі даних управлінського обліку**

Ринкова економіка висуває особливі вимоги до якості управління підприємством, вимагає від керівників гнучкого підходу до ведення бізнесу, грамотної побудови бізнес-логіки та контролю процесів. Керівникові підприємства необхідна інформація, яка гарантує правильність кожної управлінської дії. Таким чином, оптимізація методів управління підприємством повинна починатися із правильної постановки обліку. Відправним моментом як бухгалтерського, так і управлінського обліку можна вважати первинний облік, який передбачає не лише спостереження та фіксацію даних у первинних документах, а й елементарне узагальнення, групування первинної інформації в облікових реєстрах.

Розробка ефективного та водночас раціонального первинного обліку є дуже важливим питанням, адже від змісту та форми первинного документа залежить якість інформації, яку продукує для керівного складу підприємства система управлінського обліку.

Проведені нами дослідження на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» показали, що на ньому виникає суттєва проблема з формуванням управлінської звітності. Головною причиною її, ми вважаємо, є відсутність дієвої системи збору

та фіксації інформації на первинному рівні.

Первинний облік ґрунтується на тому, що працівники підприємства самостійно фіксують необхідні для них дані (первинну інформацію). По необхідну інформацію про закупівельно-збутову діяльність керівний персонал підприємства, як правило, звертається до менеджерів нижчої ланки, а ті, у свою чергу, безпосередньо до виконавця. Як наслідок існування такої нераціональної системи збору та передачі інформації – неспроможність рядових працівників надати потрібну інформацію. Здебільшого працівники не володіють тією первинною інформацією, яка цікавить адміністрацію, а за умови наявності необхідних даних форма подання їх не відповідає принципам доречності.

З метою вдосконалення первинного обліку, як базової складової управлінського обліку, ми запропонували керівництву ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» здійснити низку невідкладних заходів, зокрема: уніфікація первинних документів у межах підприємства; скорочення кількості документів, що не містять корисних для управління даних; використання одних і тих самих документів у тісно пов'язаних між собою господарських операціях; реєстрація господарських операцій безпосередньо в облікових реєстрах без складання за ними первинних документів; застосування бездокументного способу обліку руху цінностей; застосування способу вибіркового документування; пріоритетність магнітних носіїв первинного документа над паперовим.

Наголосимо, що систему первинного обліку слід будувати “згори-вниз”, формулюючи потреби вищого рівня управління та проектуючи їх на нижчі рівні виконання. Тільки такий підхід забезпечує отримання і фіксацію на найнижчому рівні виконання таких первинних документів, після обробки яких працівники управлінської бухгалтерії та керівництво підприємства зможуть отримати саме ту інформацію, в якій вони зацікавлені.

Виходячи з викладеного вище, на нашу думку, першочерговим завданням побудови первинної документації для цілей управлінського обліку є визначення оптимального складу показників і раціональної структури форм документів, які б

забезпечували формування релевантних інформаційних потоків і повною мірою задовольнили інформаційні потреби кожної управлінської ланки підприємства.

Основною умовою, яка забезпечить доцільність підбору показників управлінського обліку, є чіткий розподіл процесів між конкретними робочими місцями та підрозділами підприємства (з урахуванням їх завдань, ієрархічної підпорядкованості). Така потреба випливає з бачення того, що інформація, яку продукує управлінський облік, використовується конкретними менеджерами різних рівнів управління. Тому при підготовці системи первинної документації потрібно тісно взаємодіяти з відповідними менеджерами для того, аби встановити, яка конкретно інформація потрібна їм у процесі роботи.

Отже, алгоритм побудови первинного обліку “згори-вниз” полягає у визначенні інформаційних потреб менеджерів, що перебувають “на виході” системи управлінського обліку, щоб сформувати оптимальний перелік показників, які матимемо “на вході” системи управлінського обліку.

Відповідно до завдань, які виконують менеджери, нами розроблена система первинних документів для досліджуваного підприємства зображена у додатку Л.

Враховуючи особливості функціонування аналізованого підприємства, а відповідно і змістове навантаження системи управлінського обліку, пропонуємо первинну інформацію, документи та реєстри, призначені для використання бухгалтерами-управлінцями, згрупувати за такими п'ятьма напрямками:

1. Документи, що свідчать про здійснення певного господарського факту, та мають юридичну силу, які використовуються в системі фінансового обліку (рахунки, накладні, акти, виписки банку, видаткові та прибуткові касові ордери).

2. Комбіновані та зведені документи й реєстри, які могли вже використовуватися на підприємстві для потреб фінансового обліку або ж спеціально створені для потреб управлінського обліку (бюджети, фінансові звіти, звіти матеріально відповідальних осіб, журнали реєстрації, облікові картки тощо)

Спеціально створені для потреб управлінської бухгалтерії звіти та запити

менеджерів різних підрозділів і різних ланок управління (звіти про виконання планових показників, про виконання бюджету, про проведену діяльність, про неможливість досягнення певних результатів, звіти окремих стратегічних підрозділів з ринкової ситуації, запити до працівників управлінської бухгалтерії).

3. Усні запити (які можуть оформлятися у вигляді паперового носія), які надходять до працівників управлінської бухгалтерії шляхом безпосереднього контакту або ж через комп'ютерну мережу.

4. Первинна інформація, яку одержують працівники управлінської бухгалтерії із ЗМІ та всесвітньої мережі Інтернет тощо.

Разом з тим при побудові первинного обліку необхідно враховувати суттєву різницю між первинними документами управлінського та фінансового обліку. Так, до первинних документів останнього ставиться ціла низка вимог, суть яких зводиться до набуття документом юридичної сили. Традиційно за документ для бухгалтерського обліку вважали письмове свідчення здійснення операції з необхідним для цього складом реквізитів. У той час, як первинним документом для працівника управлінської бухгалтерії може бути будь-яке письмове повідомлення, що містить доречну інформацію. Окрім того, значна кількість типових форм первинних документів бухгалтерського обліку стандартизовані й затверджені відповідними державними органами. Отже, доцільність вхідної інформації для системи бухгалтерського обліку насамперед здійснюється відповідно до програми складання періодичної та річної фінансової, податкової, статистичної звітності. А первинна документація управлінського обліку може бути нерегламентованою взагалі, адже численні довідки, звіти та запити менеджерського складу працівників підприємства на деяких підприємствах стандартизувати просто немає потреби. Якщо ж стандартизація первинних документів і відбувається, то відбувається вона всередині підприємства під контролем насамперед керівного апарату управлінського обліку, якщо такий є, або ж головного бухгалтера чи фінансового директора.

Результати проведених нами досліджень практики господарювання ТОВ

«Білгород-Дністровська паляниця» дозволили підтвердити факт широко використання накладних та рахунків, угод, а також банківські документи (виписки, платіжні доручення, чеки), а також встановити взаємозв'язок завдань менеджменту та системи управлінського обліку з джерелами інформаційного забезпечення їх реалізації (додаток М).

Слід зауважити, що більшість показників (переважно аналітичного характеру), що містяться у первинних документах, у бухгалтерському обліку не використовуються. При цьому стандартної інформації, що міститься в первинних документах, які здебільшого використовуються на підприємстві, системаі управлінського обліку не достатньо. Тому необхідно включити до первинних документів спеціальні розділи, графи, поля, які б акумулювали необхідну додаткову інформацію, а також передбачити сумлінне заповнення їх менеджментом підприємства.

Трансформована відповідно до потреб управлінського обліку система первинної документації запропонована нами у додатку Н. Вважаємо, що удосконалені носії первинної облікової інформації дозволять обліковувати, узагальнювати, аналізувати та контролювати в межах системи управлінського обліку лише ту інформацію, яка відповідає потребам управлінського персоналу підприємства і буде корисною у прийнятті ефективних управлінських рішень.

Враховуючи вищевикладене, ми пропонуємо використовувати як інтегровану систему первинного обліку, яка б функціонувала одночасно і в межах управлінського, і в межах бухгалтерського обліку, так і автономну, яка б обмежувалася інформацією корисною виключно для управлінського обліку.

Запровадження на підприємстві інтегрованої системи первинного обліку, яка передбачає на основі одноразового первинного відображення фактів фінансово-господарського життя підприємства формування необхідної для різних користувачів інформації, значно пришвидшить та полегшить роботу бухгалтерії підприємства.

### **2.3. Методика управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів**

У сучасний умовах жорсткої конкуренції, дуже важливим є визначення найбільш ефективного і прибуткового способу функціонування власного бізнесу. Чи не найважливішим фактором, який безпосередньо впливає на завоювання стійкого та стабільного ринкового становища підприємства є реалізація товарів дешевше, ніж у конкурентів. Проте необґрунтоване зниження цін призведе лише до погіршення фінансової ситуації на підприємстві, а в подальшому і до втрати значної частки ринку. Слід зауважити, що, виходячи з реалій сьогодення, прибуток підприємств повинен створюватися не завдяки підвищенню вартості реалізації, а шляхом скорочення витрат підприємства. Тому необхідно реально зменшувати собівартість товарів, які пропонуються підприємством. Для цього потрібно передусім мати докладну інформацію про доходи та витрати, що виникають на підприємстві наслідок його господарсько-фінансової діяльності. Зважаючи на те, що протягом аналізованого періоду витрати на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» постійно зростали, вважаємо з необхідне більш детально дослідити методику управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

Традиційні методи калькулювання, які використовуються системою управлінського обліку, такі, як стандарт-костинг, директ-костинг, ABC-калькулювання, формують собівартість товарів (готової продукції) безпосередньо під час здійснення діяльності підприємства та несуть лише інформаційне навантаження. Тому для управлінського обліку витрат і доходів ми пропонуємо використовувати систему таргет-костинг. Управління витратами, що формують собівартість, за умови застосування цієї системи почнеться ще на етапі планування. Разом з тим таргет-костинг дозволяє сфокусувати увагу менеджерів насамперед на зовнішніх (ринкових), а вже потім на внутрішніх факторах. Це є важливим для підприємств в умовах динамічного ринкового середовища.

Так, система таргет-костинг пропагує стратегію зниження витрат шляхом

використання моделі:

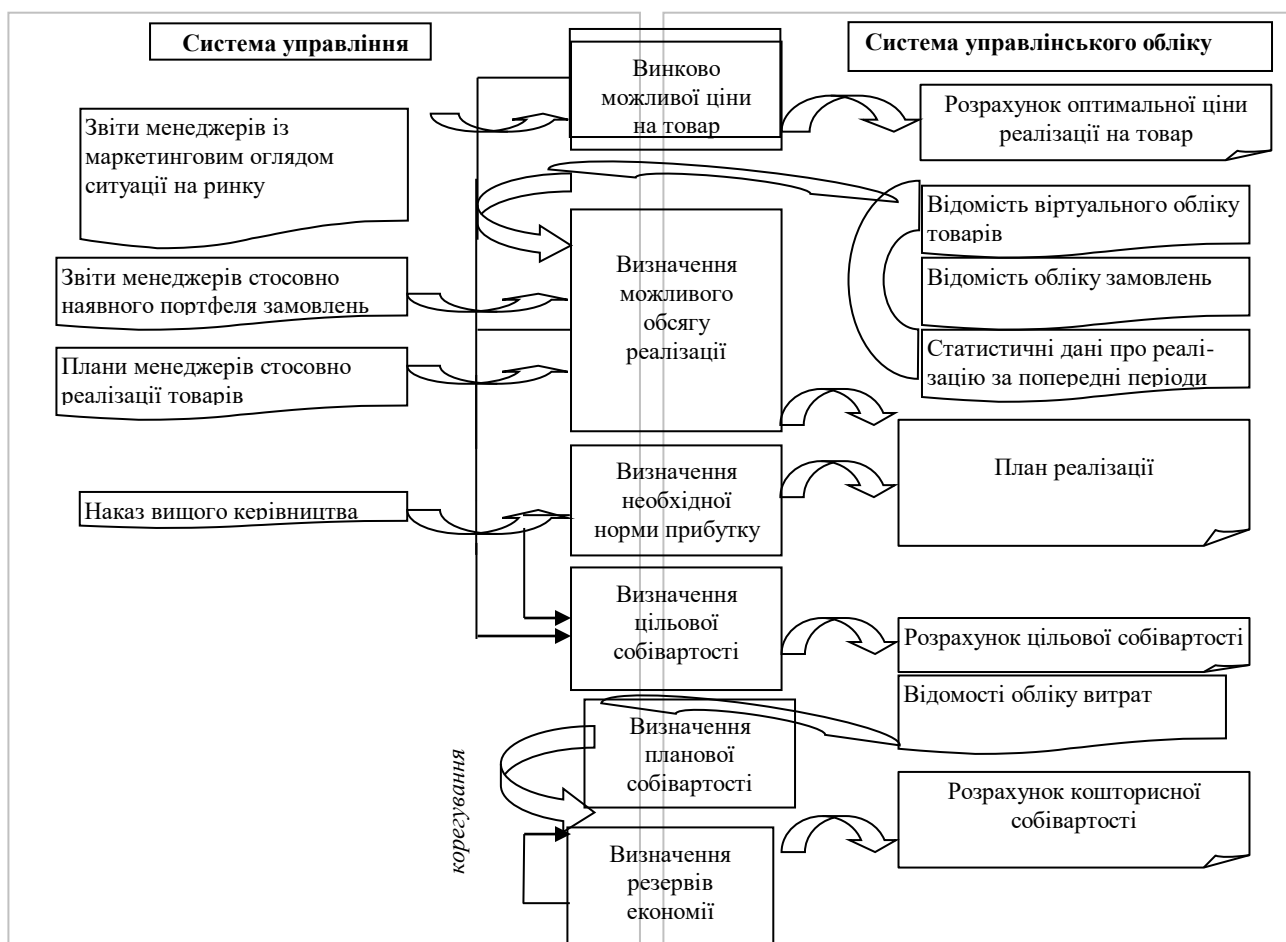
$$\text{Ц} - \text{П} = \text{С}, \quad (2.1)$$

де Ц – ринково можлива ціна на товар;

П – валовий прибуток (маржинальний дохід);

С – собівартість товару.

Використання системи таргет-костинг дозволить підприємству встановити цільову собівартість. Це буде спонукати менеджерів до поетапного усвідомлення кожного нюансу, який стосується собівартості товару, що пропонується підприємством, та прийняття креативних рішень. Методика управлінського обліку витрат, доходів та фінансових результатів при застосуванні системи таргет-костингу узагальнена в моделі, зображеній нами на рис. 2.6.



**Рис. 2.6. Модель управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів при застосуванні системи таргет-костинг**

Процес функціонування системи таргет-костинг умовно можна поділили на

два блоки. Перший блок відносимо безпосередньо до планування основних показників збутової діяльності підприємства (обсяг збуту як у фізичному, так і у вартісному вимірах, норма прибутку, ціна реалізації одиниці товару). Результатом роботи всередині цього блоку є визначення цільової собівартості. До другого блоку відносимо безпосередньо роботу з витратами підприємства, тобто тут проводиться детальний аналіз витрат підприємства, порівнюються цільова та планова собівартості, а також здійснюється пошук шляхів до приведення планової собівартості у відповідність до цільової.

Першим кроком до планування збутової діяльності підприємства є докладний аналіз найважливіших показників фінансово-господарської діяльності за звітний період та порівняння їх з попереднім періодом (місяць, квартал, рік). З цією метою ми пропонуємо створити робочу таблицю, яка одночасно могла б бути й звітом для вищого керівництва підприємства. Інформація, сформована в таблиці, включатиме в себе не лише назву показника та його значення у звітному періоді, а й нормативне значення та значення за попередній період, а також відхилення та коментарі (можливі пояснення погіршення /покращення/ ситуації), рекомендації у зв'язку з погіршенням (покращенням) ситуації.

Наступним кроком до планування основних показників збутової діяльності підприємства є аналіз та порівняння найвагоміших даних про господарську діяльність підприємства та його конкурентів. Зокрема оцінюються переваги та недоліки в роботі підприємства в таких сферах, як кадрова політика (забезпеченість кваліфікованими кадрами, рівень заробітної плати працівників, їх продуктивність праці), збутова політика та маркетинг, організаційна структура підприємства.

Результати аналізу слабких і сильних аспектів діяльності підприємства порівняно з підприємствами-конкурентами подаються у вигляді звіту вищому керівництву для прийняття адекватних рішень щодо управління підприємством у майбутньому (додаток П).

На ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» за умови застосування таргет-костингу формування цільової та планової собівартості доцільно проводити за



результатами QFD-аналізу (аналіз за допомогою діаграм “якість-функція”). Він передбачає розподіл прямих цільових витрат за функціями продукту відповідно до очікуваної значимості цих функцій для споживача. Відбувається функціональна декомпозиція собівартості товару, визначаються витрати за кожною функцією продукту.

Виходячи з проведеного нами дослідження функціонування підприємства, вважаємо за необхідне наголосити на важливості контролю з боку системи управлінського обліку за процесом вибору постачальника та й загалом усього етапу закупівлі працівниками.

Проведений нами докладний аналіз витрат, що виникають на підприємстві, свідчить про те, що значна їх частка є накладними постійними витратами, тобто не простежується прямого зв'язку з готовою продукцією чи здійснюваною операцією. Отже, виникає питання доцільності розподілу накладних витрат. Основною проблемою при розподілі накладних витрат є неможливість точно й об'єктивно визначити базу розподілу. Наступним проблемним моментом є ставка розподілу накладних витрат. Навіть незначна помилка, пов'язана із встановленням цих двох параметрів, може призвести (та здебільшого і призводить) до суттєвих викривлень фінансового результату від реалізації того чи іншого товару або від роботи того чи іншого структурного підрозділу. Слід врахувати й трудомісткість процесу розподілу накладних витрат. Крім того, формувати вартість товарів з урахуванням накладних витрат на оперативному рівні практично неможливо. Постає також питання економічної доцільності розподілу накладних витрат, особливо тих, які мають постійний характер. Ми вважаємо недоцільним розподіл таких витрат і прийняття на їх основі рішень, якщо за своєю суттю ці витрати не є релевантними і становлять умовно фіксовану суму. На наш погляд, такі витрати доцільно відносити повною нерозподіленою сумою на витрати періоду і тим самим зменшити прибуток. Отже, ми б рекомендували виходити з того, що найточнішою собівартістю є не та, яка найповніше, після численних розподілів і розрахунків включає в себе всі види витрат підприємства, а та, яка включає лише ті витрати, що

безпосередньо пов'язані із виробництвом готової продукції чи з роботою конкретного підрозділу.

Стосовно накладних витрат, які мають змінний характер, розподіл їх доцільно здійснювати лише за можливості чіткого і безсумнівного встановлення бази та ставки розподілу. У цілому ж применшувати вагомість накладних витрат не слід. Бухгалтерами-управлінцями має проводитися послідовний аналіз, досліджуватися та обґрунтовуватися рівень накладних витрат, напрацьовуватися рекомендації для їх скорочення шляхом реорганізації управлінських процесів на підприємстві, введення бюджетного контролю, скорочення видів діяльності, які нічого не додають до вартості товару.

Відтак, виходячи із усього вищевикладеного, у формулі, за допомогою якої розраховується цільова собівартість, показник “цільова норма прибутку” слід замінити на показник “цільовий маржинальний дохід” або ж “цільова сума покриття”, яка б не лише формувала необхідний для підприємства прибуток, але й покривала його постійні накладні витрати. У такому разі цільова собівартість буде формуватися за принципом калькулювання лише змінних витрат. Це дасть можливість ще на стадії планування провести операційний аналіз, який дозволить не лише достатньо точно та швидко спрогнозувати дохід та прибуток підприємства, а й встановити ступінь чутливості прибутку до зміни основних факторів, які впливають на його формування, відслідкувати реальну рентабельність товарів, що пропонуються підприємством, та внести відповідні зміни до його збутової політики.

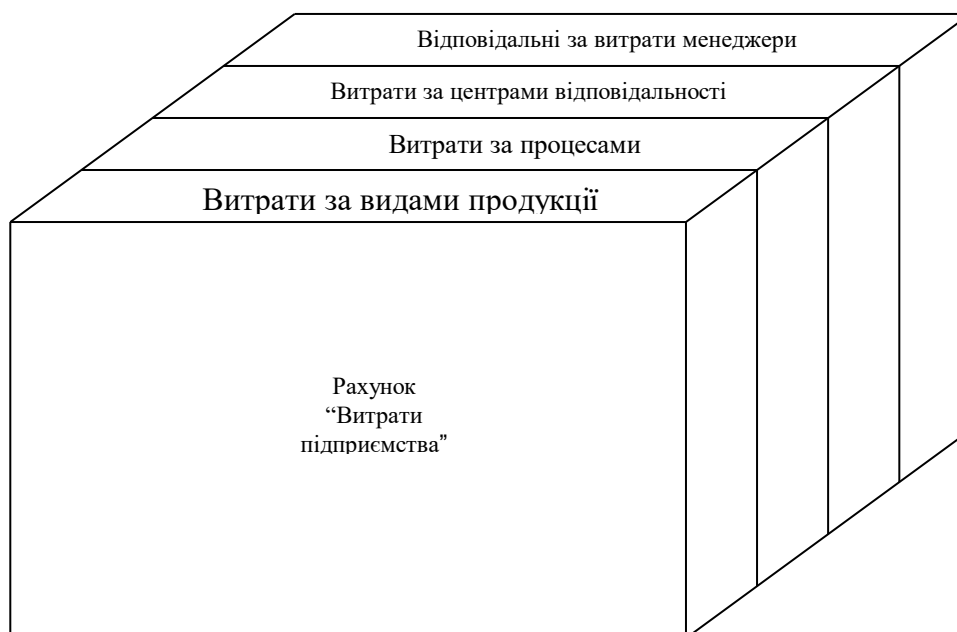
За підсумками проведеного працівниками управлінського обліку докладного аналізу витрат та доходів, а також напрацювань щодо шляхів підвищення рентабельності товарів формується план заходів, який подається вищому керівництву на розгляд. На нашу думку, він повинен включати таку інформацію щодо основних показників (обсягу збуту, змінних та постійних витрат (у розрізі їх функціональної декомпозиції), маржинального доходу): проблемні місця, причини виникнення розбіжностей кошторисних показників від цільових, заходи щодо

подолання “вузьких місць”.

За підсумками проведених заходів щодо наближення планової собівартості до цільової, якщо розрив між цими двома критичними величинами зберігається, вищому керівництву підприємства буде рекомендовано відмовитися від виробництва і реалізації не вигідної для підприємства продукції.

Для продукції, за якою прийнято рішення щодо її подальшої реалізації, необхідно безперервно контролювати поточний рівень витрат. Адже без цього всі попередні етапи, виконані в межах системи таргет-костинг, будуть недоцільними. Створити дієву систему обліку, контролю та аналізу, яка б акумулювала інформацію про витрати, доходи та фінансові результати на оперативному рівні можна шляхом трансформації чинного плану рахунків для потреб управління, а також розробки системи аналітичних реєстрів і відомостей.

При побудові рахунків для обліку витрат слід враховувати те, що управлінський облік розглядає витрати через призму трьох факторів: виду витрат, напряму використання витрат, місця виникнення витрат. Універсальна система обліку витрат з погляду їх тривимірності можна подати у вигляді куба (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Структура рахунку управлінського обліку «Витрати»**

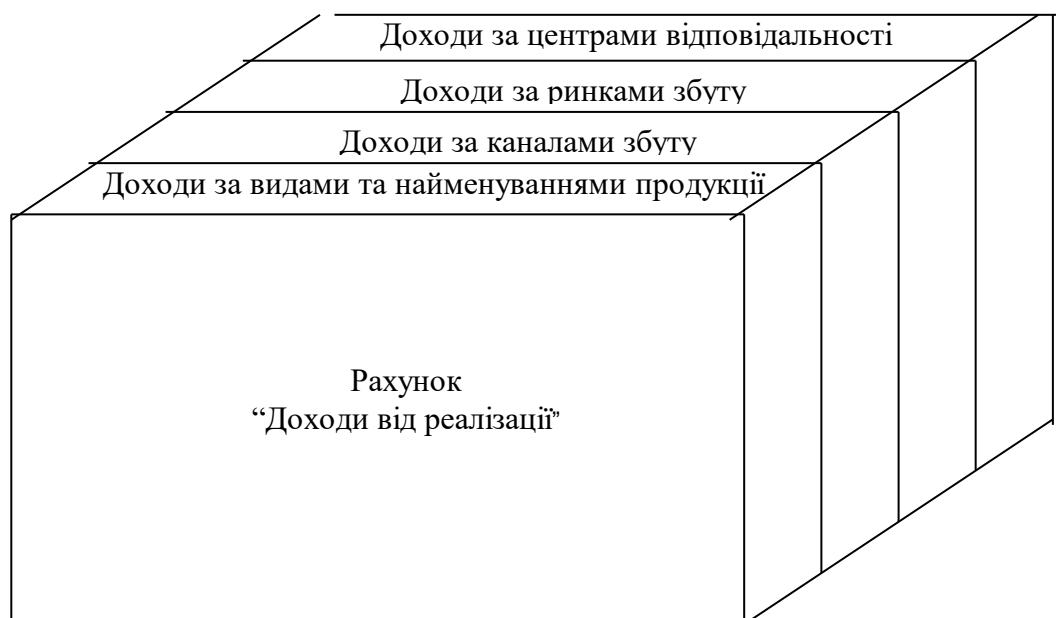
З метою формування інформації про собівартість на рахунках чинного плану рахунків обов’язковим є відокремлений облік змінних та постійних витрат у розрізі

основних функцій діяльності підприємства.

Методикою управлінського обліку витрат передбачено також відкриття таких додаткових рахунків:

- 2891- “Змінні витрати етапу закупівлі ”;
- 2892 – “Постійні витрати етапу закупівлі ”;
- 2893 – “Змінні витрати етапу виробництва ”;
- 2894 – “Постійні витрати етапу виробництва ”;
- 2895 – “Змінні витрати етапу зберігання ”;
- 2896 – “Постійні витрати етапу зберігання ”;
- 931 – “Змінні витрати етапу збуту”;
- 932 – “Постійні витрати етапу збуту ”

При побудові рахунків для обліку доходів слід враховувати, що управлінський облік розглядає доходи також через призму трьох факторів: виду доходів, напрямку виникнення доходів, місця виникнення доходів. Структура рахунку “Доходи від реалізації” подана нами на рис. 2.8.



**Рис. 2.8. Структура рахунку управлінського обліку “Доходи від реалізації”**

Аналогічно до рахунку Доходи” формується і результатний рахунок “Прибутки (збитки)”

Детальна аналітична інформація, яка формується на рахунках управлінського обліку, дозволяє нагромаджувати дані для аналізу та прийняття ефективних управлінських рішень щодо:

- використання ресурсів підприємства (генерується деталізована інформація про споживання конкретного виду ресурсів);
- формування асортиментної політики підприємства (отримується детальна інформація про структуру витрат, що входять до собівартості конкретного виду, а також про дохід від реалізації цього виду);
- функціонування процесів підприємства (формується детальна інформація про структуру витрат, що виникають при функціонуванні конкретного процесу підприємства, а також вигоди, що приносять ці процеси підприємству);
- функціонування каналів просування підприємства (нагромаджується детальна інформація про структуру витрат, що виникають при функціонуванні конкретного каналу просування підприємства, а також доходу, який він приносять підприємству);
- ринкової стратегії підприємства (формується інформація про доходи від реалізації на конкретному ринковому сегменті);
- кадрової політики підприємства (отримується детальна інформація про витрати та доходи, які здійснюються на підприємстві конкретним менеджером).

Отже, метою управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів є вдосконалення діяльності підприємства загалом, а також удосконалення проведення його асортиментної та збутової політики, удосконалення функціонування його окремих процесів, удосконалення роботи його окремих структурних підрозділів.

## Висновки за розділом 2

На основі викладеного вище матеріалу можна дійти таких висновків:

1. Відправним моментом управлінського обліку можна вважати первинний облік. Ефективна та раціональна побудова системи первинного обліку безпосередньо впливає на якість інформації, яку продукує управлінський облік менеджерам підприємства. Система збирання та фіксації інформації на первинному рівні, що функціонує сьогодні на вітчизняних підприємствах гуртової торгівлі є неадекватною потребам сьогодення. Як наслідок – виникнення проблеми із формування управлінської звітності, на основі якої приймаються управлінські рішення керівним персоналом підприємства. Отже, першочерговим завданням при побудові управлінського обліку на підприємствах є реформування чинної та в деяких випадках побудова нової системи первинного обліку.

2. При побудові системи первинного обліку для потреб управління слід дотримуватися таких принципів: система повинна бути орієнтованою на особу в ієрархії управління підприємством; система повинна будуватися “згори-вниз”, тобто будуватися, виходячи з аналізу, проведеного керівниками кожного рівня про склад і періодичність необхідної їм інформації; первинні дані повинні фіксуватися там, де вони виникають; первинна інформація повинна бути доступною для всіх зацікавлених споживачів після її фіксації; уміле поєднання документального забезпечення управління з бездокументальним (підготовка документів лише в тих випадках, коли це є необхідним); оперативність (швидка і чітка робота з документами); сучасне технічне оснащення.

3. Розробка ефективної та водночас раціональної системи первинної документації є важливим питанням, адже від змісту та форми носія первинної інформації залежить якість інформації, яку продукує для керівного складу підприємства система управлінського обліку. Поняття первинної інформації, первинного документа, реєстру в управлінському обліку значно ширше: він використовує як формалізовані документи, якими традиційно послуговуються

підприємства у своїй роботі, так і специфічні документи, які містять особливу інформацію про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства. Нами було запропоновано основні напрями групування первинної інформації, документів, реєстрів управлінського обліку. Разом з тим нами була розроблена та запропонована трансформована відповідно до потреб управління система первинної документації, яка дозволить обліковувати, узагальнювати, аналізувати та контролювати в межах управлінського обліку лише ту економічну інформацію, яка відповідає потребам управлінського персоналу підприємства і буде корисною для прийняття ефективних управлінських рішень.

4. Проведені дослідження господарсько-фінансової діяльності ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» свідчать, що товариство утримує велику кількість товарних запасів, яка не завжди є виправданою. Тому у роботі пропонується методика оптимізації величини товарних запасів. Вона передбачає групування товарного асортименту підприємства відповідно до ABC- та XYZ-аналізу, аналіз складських та фінансових можливостей підприємства для утворення та підтримання товарного запасу, аналіз витрат, проектування рішень щодо оптимізації товарних запасів та вибір доцільної системи управління запасами. З цією метою здійснено розподіл товарів підприємства за ABC- та XYZ-групами; удосконалено математичні моделі, які дають можливість розрахувати такі величини, як рівень мінімального запасу, оптимальна величина партії закупівлі, рівень максимального запасу; введено поняття “віртуальні товари”.

5. З метою оптимізації управлінського обліку витрат, доходів та фінансових результатів нами запропонована методика формування собівартості товарів за інтегрованою системою калькулювання. Розроблена методика функціонує за умови одночасного поєднання таких систем калькулювання, як таргет-костинг, ABC-калькулювання та директ-костинг. Система калькулювання таргет-костинг дає можливість формувати собівартість товарів і водночас управляти витратами ще на етапі планування. Разом з тим таргет-костинг дозволяє сфокусувати увагу менеджерів насамперед на зовнішніх (ринкових), а вже потім на внутрішніх

факторах. Цільова собівартість формується, виходячи з аналізу ринкових ніш, розуміння вимог споживачів, напрацювання можливих компромісів між витратами підприємства і вимогами до товару, оцінки носіїв витрат, визначення еластичності попиту, аналізу співвідношення обсягів і витрат. З метою ефективного планування та розробки оптимальної, виходячи з ринкових вимог, цільової собівартості товару, калькулювання витрат необхідно здійснювати за допомогою ABC-калькулювання. У межах системи калькулювання ABC проводиться функціональна декомпозиція діяльності підприємства, яка ставить у відповідність до кожної робочої операції її вартість. Застосування ABC-калькулювання в межах системи таргет-костинг передбачає структуроване планування або відновлення картини формування вартості на підприємстві. Це дозволить: дослідити розподіл витрат за функціями, провести пошук шляхів зниження вартості функцій; визначити альтернативні варіанти проведення функції (встановити доцільність проведення операції самостійно чи скористатися послугами сторонніх організацій); провести вартісне моделювання бізнес-процесів підприємства з метою визначення оптимальної структури бізнес-процесів; розрахувати не лише собівартість товару, а й вартість обслуговування окремих клієнтів чи ринкових сегментів з метою вибору товарної і ринкової стратегії підприємства. Разом з тим до собівартості товарів слід включати лише змінні витрати, тобто використати систему директ-костингу. Ми виходимо з принципу, що найточнішою собівартістю є не та, яка найповніше після численних розподілів і розрахунків включає в себе всі види витрат підприємства, а та, яка включає лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані із закупівлею, зберіганням і просуванням конкретного виду товару чи з роботою конкретного підрозділу. Такий підхід дозволить: проводити оперативний аналіз рентабельності товарів, тобто більш раціонально підійти до формування асортиментної політики підприємства, проводити підприємству ефективну демпінгову політику, тобто встановити обґрунтовану і дієву систему знижок. Отже інтегрована система калькулювання найбільш точно відповідає вимогам сучасної ринкової економіки та потребам підприємств гуртової торгівлі.



6. Запропоновано систему аналітичних показників, які найповніше та найякісніше характеризують ефективність асортиментної політики підприємства, зокрема індекс реактивності, питома дохідність, коефіцієнт дохідності з урахуванням таких факторів, як окупність оборотного капіталу, інвестованого в товарну позицію, окупність початкових вкладень підприємства, які відносять до товарної позиції та інші.

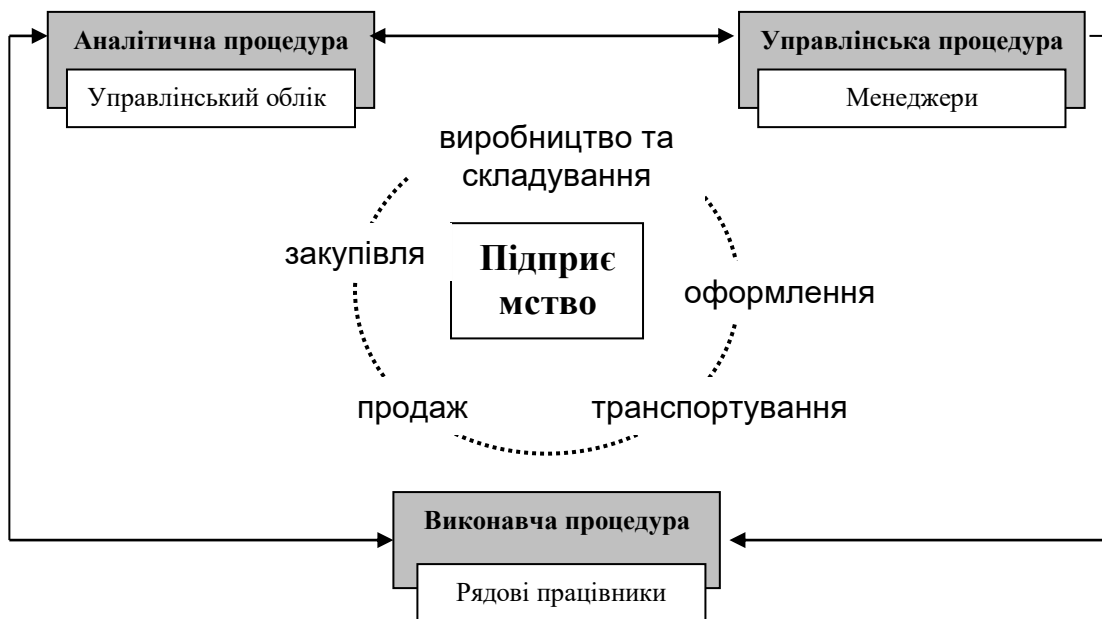
## РОЗДІЛ 3

### ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 3.1. Місце управлінського обліку в системі менеджменту підприємства

Проблема управління в умовах економічної кризи держави близька до проблеми побудови та швидкої й гнучкої зміни структури управління відповідно до змін зовнішнього середовища. Тому потрібно виробити правильну організаційну політику, яка б діяла ефективно в умовах швидких змін зовнішнього середовища та неадекватного внутрішнього стану.

Місце, яке займає управлінський облік у процесі управління підприємством, ми зобразили на рис. 3. 1. виходячи з циклічності взаємопов'язаних у процесі управління процедур.



**Рис. 3.1. Циклічність господарсько-фінансової діяльності підприємства**

З метою ефективного функціонування управлінського обліку при інформаційному обслуговуванні менеджерів доцільно використовувати запропоновану нами керівництву ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» матрицю

взаємозв'язків між функціями управлінського обліку й ділянками виконуваних робіт, подану нами в додатку Р. У цій матриці за кожним місцем перетинання рядків (функцій управлінського обліку) з графами (господарськими операціями, що здійснюються безпосередньо на підприємстві) формуються блоки, в яких визначаються конкретні дії, що виконуються працівниками управлінського обліку в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства.

Для визначення місця, яке посідає управлінський облік в системі управління підприємством, необхідно поділити весь менеджерський склад працівників за рівнями відповідальності на такі групи: вищий рівень управління, середній рівень управління, нижчий рівень управління.

Для кожного окремого керівника з цих груп споживачів управлінський облік продукує різні за інформаційним змістом дані.

Так, зокрема, стратегічне управління є прерогативою лише вищої ланки менеджменту. Отже, управлінський облік повинен активно впливати на: вибір стратегії, постановку стратегічних завдань та шляхів їх досягнення; проектування нових ринків збуту, в тому числі часу виходу на нові ринки; посилення конкурентоспроможності; маркетингову тактику підприємства; прогнозування ринкового середовища; прогнозування результатів фінансово-господарської діяльності підприємства з урахуванням факторів зовнішнього та внутрішнього середовища; перспективне планування, пов'язане з необхідністю забезпечення прогнозованих результатів.

Цінність системи управлінського обліку полягає в тому, що вона активно впливає на зменшення ризику роботи вищого керівництва, який виникає внаслідок постійних змін як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Таким чином, для вищої ланки керівництва в системі управлінського обліку постійно та послідовно формується необхідна для управління діяльністю інформація на основі докладного вивчення та аналізу найвагоміших показників зовнішнього та внутрішнього середовищ. Це дає можливість управлінському апарату не тільки обґрунтовано підійти до вибору власної стратегії та прогнозування фінансово-господарського

життя підприємства на досить віддалені відрізки часу, а й оперативно проводити контроль за виконанням поставлених завдань.

Для менеджерів середньої ланки управління у системі управлінського обліку повинна формуватися така рекомендаційна і розрахункова інформація, яка б відповідала їхнім запитам щодо ефективного вирішення функціональних завдань, а саме:

- а) для відділу постачання і виробництва: пріоритетність сировини окремого найменування або групи на даний момент та на найближчу перспективу; оптимальний розмір запасів сировини; максимально допустимі закупівельні ціни на окремі види сировини; оптимальний розмір витрат при виробництві; доцільність доставки партій сировини власним транспортом чи транспортом сторонніх організацій.
- б) для відділу збуту: оптимальний обсяг продаж; оптимальний обсяг бюджетування рекламної кампанії та його розподіл (за видами продукції, за ринками збуту тощо); ефективність реклами минулих періодів; кількість працівників відділу та доцільність їх утримання; найбільш прибуткові канали збуту; найбільш рентабельні регіони збуту.

Для керівників найнижчої сходинки ієрархічної піраміди управлінський облік переважно постачає оперативну облікову інформацію, а також інформацію контрольного характеру, що являє собою відомості про виконання планів, виявлені відхилення та наслідки, до яких вони спричинили.

Загалом, визначаючи місце управлінського обліку в системі менеджменту підприємства, варто також звернути особливу увагу на специфіку функціонування підприємств України.

Сьогодні перед ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» стоять такі проблеми: утвердження на найпривабливішому ринку, завоювання максимально можливої частки на цьому ринку, здобуття позитивної репутації, налагодження постійних та тісних зв'язків з партнерами; досягнення збільшення і пришвидшення товарообігу, підвищення ефективності використання складських приміщень та повернення

інвестованих в них коштів, досягнення оптимального балансу між запасами і грошима, поліпшення роботи транспортного господарства, оптимізація витрат та максимізація прибутків. Вирішення цих проблем ускладнюється як швидким розвитком самого підприємства (децентралізація, зростання кількості складів, кількості менеджерів, які мають право вільно розпоряджатися товарами підприємства), так і посиленням конкуренції на ринку, нестабільністю фінансової системи, низькою правовою дисципліною в державі та зниженням платоспроможності населення.

Водночас за результатами проведених нами досліджень виявлено, що на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» замовлення часто виконуються з помилками, запити клієнтів задовольняються невчасно, рівень запасів перевищує попит на них, робота транспортного цеху здійснюється неефективно.

Вважаємо, що ця ситуація зумовлена насамперед нескоординованістю дій різних підрозділів, необґрунтованістю за браком належної інформаційної підтримки рішень, які приймаються на підприємстві, що, в свою чергу, призводить до серйозних наслідків. Непередбачуваність, неможливість охопити всю діяльність на підприємстві, яка зумовлюється ще й постійним зростанням розмірів підприємств, ускладнює процес прийняття рішень. Це можна подолати, розділивши управлінські завдання між менеджерами та бухгалтерами-управлінцями.

### **3.2. Організація облікового процесу та праці виконавців бухгалтерських служб у системі управлінського обліку підприємства**

Сукупність і взаємозв'язок процесів, що відбуваються на підприємстві загалом і в управлінському обліку зокрема, прийомів та способів, які використовують у своїй роботі бухгалтери, умов і засобів здійснення управлінського обліку на

підприємстві являє собою систему в кібернетичному вимірі. Ця система, як і будь-яка інша, може мати той чи інший ступінь упорядкованості. Що більш упорядкованою є система, то легше нею управляти, то вона більш дієва й економічно вигідна. Відтак виникає об'єктивна необхідність у обґрунтованому та систематизованому впорядкуванні управлінського обліку на підприємстві. Добре продумана та організована система управлінського обліку дозволить керівникам усіх рівнів проникнути всередину економічних явищ і процесів і на основі цього прийняти науково обґрунтовані рішення, спираючись на досягнення та усуваючи помилки минулого, враховуючи сучасний стан фінансово-економічного розвитку підприємства, а також тенденції та прогнози на майбутнє.

Організація управлінського обліку на підприємствах є досить актуальним і складним завданням. Думки провідних вітчизняних та зарубіжних вчених стосовно проблем організації обліку систематизовано нами у додатку С.

Отже, одним з основних завдань, що стоять перед керівною ланкою підприємства, є раціональна організація управлінського обліку у вигляді цілісної системи, яка б включала в себе інформаційні, трудові, матеріальні, технологічні та технічні ресурси у їх взаємозв'язку з “прозорими” для менеджерів підприємства внутрішньою будовою та процесами, що тут відбуваються.

З цією метою необхідно врахувати такі аспекти:

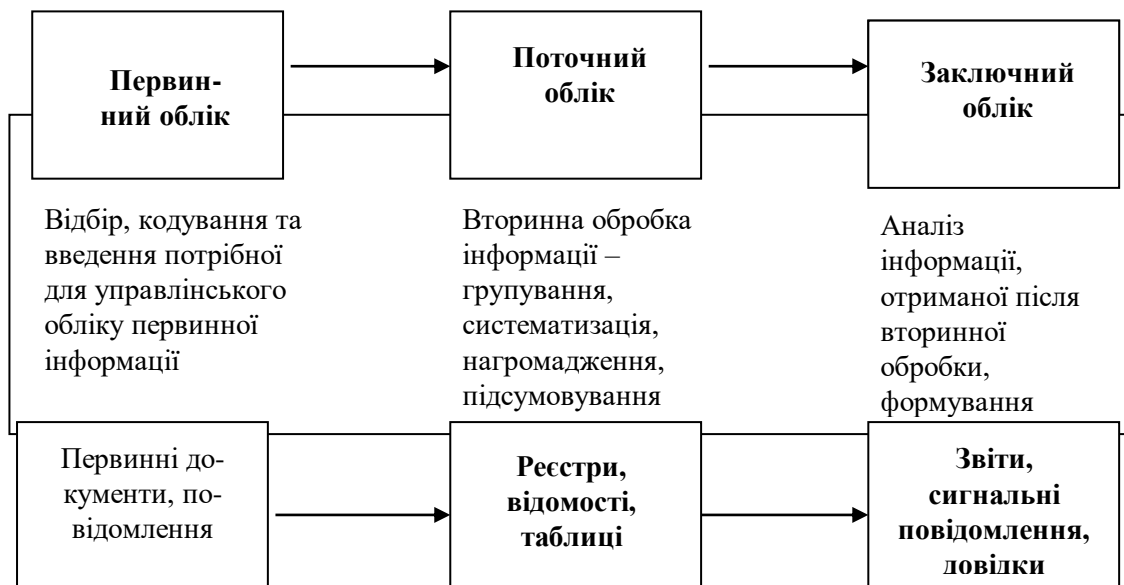
- масштаби діяльності підприємства (кількість ринків, на яких працює підприємство, широта асортиментної номенклатури товарів і продукції, якими торгує підприємство, кількість працівників на підприємстві, зокрема менеджерів);
- організаційну структуру підприємства в цілому (централізована, децентралізована, конгломерат);
- масив інформації та строки її подання менеджерам підприємства;
- технічне забезпечення підприємства (можливість автоматизувати систему бухгалтерського обліку на підприємстві та можливість цілісного і всебічного охоплення комунікаційних зв'язків за допомогою комп'ютерних технологій).

Раціональна побудова управлінського обліку на підприємствах повинна

включати в себе організацію трьох складників:

- організацію облікового процесу;
- організацію облікового апарату і праці облікових працівників;
- організацію технічного забезпечення обліку.

Робочий процес управлінського обліку подано нами на рис. 3.2.



**Рис. 3.2. Етапи організації облікового процесу в системі управлінського обліку на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця»**

На кожному з етапів робочого процесу управлінського обліку виділяють окремі процедури, окреслені нами в додатку Т.

Важливими складовими елементами ефективної організації робочого процесу управлінського обліку є: облікові номенклатури; способи і техніка відображення облікових номенклатур (вибір форми обліку); матеріальні носії інформації; графіки руху та використання матеріальних носіїв інформації.

Слід наголосити, що організація облікової номенклатури системи управлінського обліку повинна відображати інформаційні потреби апарату управління як за обсягом, структурою, так і за якістю. В облікових номенклатурах системи управлінського обліку насамперед варто виокремлювати ті об'єкти й операції, які можуть і повинні знайти своє відображення у звітності, що

заплановано подавати менеджерам. Проте, необхідно зауважити, що для управлінського обліку характерною є постійна зміна та відповідна модифікованість номенклатури. Це пов'язано з тим, що управлінський облік, спрямований на вирішення, здавалося б, внутрішніх проблем менеджменту підприємства, мимоволі починає залежати від розвитку подій довкола підприємства та чутливо реагувати на зміни саме в зовнішньому середовищі.

Суттєвою проблемою в організації управлінського обліку є також хаотичність обробки інформації в часовому та просторовому вимірі. Від того, наскільки раціонально організований рух документів у часі та просторі: наскільки якісно та швидко будуть вони заповнюватися, передаватися та оброблятися – залежить і швидкість подання інформації керівникам підприємства. Раціональна побудова документообігу підприємства, з погляду бухгалтера-управлінця, це, перш за все, мінімальний розрив у часі між здійсненням операції та отриманням про неї даних бухгалтерією, зменшення потоку документів та вдосконалення їх змісту. Раціональна організація документообігу передбачає встановлення максимально коротких відрізків часу на працю кожного виконавця з документом.

Мінімізувати витрати часу на проходження документом шляху від працівника, який його безпосередньо створював (заповнював), до бухгалтера-управлінця можна за допомогою різних чинників. Безперечно, першою умовою мають стати комунікаційні зв'язки між цими працівниками в межах комп'ютерної мережі. Окрім того, для управлінського обліку надзвичайно важливо, щоб дані про господарські операції передавалися в бухгалтерію ще до моменту їх здійснення або ж під час їх здійснення. Це дасть змогу не лише пришвидшити обробку вхідної інформації, але й попередити небажані для підприємства операції. Крім того, якість та точність документа, що складається під час здійснення господарського факту, значно більша, ніж у того, який складають після завершення операції. Ще однією умовою швидкого обороту документів є обмеження кількості осіб, що формують документ. Наочно проаналізувати ситуацію з оборотом найважливіших документів можна за допомогою оперограм, які являють собою індивідуальні схеми



проходження конкретного документа від працівника до працівника (додаток У).

В організації облікового процесу управлінського обліку рекомендуємо використовувати хронограми, топограми, шкалограми, номограми, блок-схеми, діаграми, циклограми. Використання сучасної обчислювальної техніки сприяє максимальному розкриттю всіх потенційних властивостей графічних засобів. Точність та об'єктивність графічної інформації не поступається цифровим даним, а наочність і оглядовість набагато вища, ніж у будь-якій іншій формі відтворення інформації. Все це дозволяє нам рекомендувати графічні засоби як один з основних способів організації технологічних процесів управлінського обліку.

Рациональне опрацювання документів сприяє найкращому використанню їх для цілей управлінського обліку. Для цього працівники відповідних ланок підприємства, на яких покладені відповідні обов'язки, повинні знати, від кого вони отримують документи, в які строки, порядок та способи їх обробки, кому і в які терміни їх необхідно передати. Якщо традиційно прийнято терміни зазначати в днях, то ми б рекомендували вказувати їх у годинах. За потреби також доцільно зазначати процеси обробки документа, які зобов'язані виконувати посадові особи під час роботи з ним.

Загалом раціональна організація інформаційних потоків на підприємствах буде неможливою, якщо не врахувати таких вимог:

- ліквідація багаторазової обробки одних і тих самих даних у різних органах управління, яка виникає внаслідок розгалужених і складно переплєтених потоків інформації;
- організація рівномірного просування інформації (занадто повільне просування інформації спричиняє втрату актуальності цієї інформації);
- усунення різноманіття документів та інших видів даних, які ускладнюють у них пошук необхідної інформації;
- створення банків даних колективного користування (не повинно бути паралельних потоків інформації).

Окрім організації номенклатур та документообороту в межах облікового

процесу, важливим аспектом є застосування адекватної форми обліку. На ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» застосовується змішана форма обліку. Ми вважаємо, що, крім автоматизованої форми обліку, жодна інша форма для використання в управлінському обліку не придатна, тому ми рекомендували керівництву повністю перейти на автоматизовану форму обліку із застосуванням комп'ютерної програми 1 С: підприємство 8.

Автоматизація обліку відображає процес переходу від паперово-телефонного до комп'ютерно-мережевого способу ведення управлінського обліку. Принципові зміни на технологічному рівні сприяють появі нових можливостей на інформаційному рівні. В автоматизованому середовищі виникає можливість створення інформаційного банку, який дозволяє забезпечити функціонування єдиної системи управління. Автоматизована форма дасть змогу, лише ввівши дані, сформувані їх у відомості як за систематичним принципом, так і за хронологічним. Для прикладу, первинні дані з накладної можуть одночасно згруповуватися за товарами, за менеджерами, за покупцями, а також за датами реалізації. Ця форма обліку повністю виключає облікові реєстри ручної обробки даних (картки аналітичного обліку, нагромаджувальні відомості, журнали), трудомісткі розрахунки, звірки та вибірки даних ручним способом, передбачає автоматичне виконання переважної кількості логічних операцій бухгалтерського обліку. Отже, застосування автоматизованої форми обліку ефективно хоча б тому, що вивільнює час бухгалтерам-управлінцям, виконуючи всі технічні операції самостійно, швидко та якісно.

Визначальну роль саме бухгалтера, не як автоматизованого робочого місця, а як аналітика, відзначає Б. Нідлз: “Завдяки широкому, всесторонньому та глибокому погляду на всі аспекти діяльності компанії бухгалтер з управлінського обліку справляє великий вплив на прийняття управлінських рішень” [62, с.26]. Тому якість інформації, яку надає бухгалтер-управлінець, ефективність функціонування всієї системи управлінського обліку, залежить насамперед не від програмного забезпечення чи раціональної її організації, а від людського фактору – від

працівника, який належить до цієї системи.

Бухгалтер управлінського обліку займає на підприємстві неоднозначне становище, з одного боку він бухгалтер, з іншого – управлінець. У ролі першого він повинен вміло оперувати інформацією, як формалізованою, так і неформалізованою, знати методологію та методику її вторинної обробки, аналізу та планування. Отже, сучасний управлінський облік стирає межу між функціями бухгалтера та менеджера. Бухгалтер повинен дивитися на діяльність підприємства очима керівника, а результат роботи менеджера часто залежить від облікових даних, тому для бухгалтера “важливими є не самі по собі факти і навіть не їх концептуальна реконструкція, а те який вплив може здійснити адміністрація на господарський процес, використовуючи його концептуальну реконструкцію, при якій вивчається не лише те, що було, але і ті потенціальні можливості, які могли або повинні були мати місце” [99, с.13].

Організація бухгалтерського обліку повинна базуватися на моделі бачення бухгалтером підприємства та свого місця в ньому. Разом з тим у системі управлінського обліку бухгалтер повинен не лише обмежуватися баченням тієї ділянки, яку він опрацьовує і аналізує, а й розуміти та простежувати всі процеси, що відбуваються на підприємстві, у їх взаємозв’язку та суперечливості. Отже, “при проектуванні облікової системи в ідеальному сенсі бухгалтер повинен прогнозувати, як поставляться споживачі до різних сукупностей інформації і які рішення можна прийняти стосовно отриманих даних, незалежно від розходження щодо них думок окремих осіб” [98]. Наявність таких різноманітних та різнобічних знань, а також уміння (здатність) володіти ситуацією, дають змогу бухгалтерові посідати найвищі керівні посади. Таку тенденцію помітив Б. Нідлз, який зазначив: “Відповідно до останніх обстежень вищі керівні посадовці мають, як правило, бухгалтерську або фінансову освіту” [62, с.25 – 26].

Бухгалтер також повинен усвідомлювати, що від нього прямо залежить збільшення чи зменшення прибутку підприємства. За характером своєї діяльності повинен постійно розвивати контакти з іншими службами підприємства (збутом,

постачанням, транспортно-складським господарством). Діяльність бухгалтерів-управлінців пов'язана з координацією зусиль великої кількості працівників. Таким чином, система управлінського обліку повинна мати високий ступінь “наочності”, а діяльність облікового персоналу повинна бути “прозорою”.

Середовище навколо управлінського обліку має схильність до постійної зміни. Під впливом зовнішнього середовища змінюються сфери діяльності фірми, ринки збуту, змінюється і внутрішня структура підприємства. Розвиток НТП дає змогу користуватися новими і більш досконалыми комп'ютерними технологіями. Нові досягнення в таких галузях, як програмування, прогнозування, математичні науки, дозволяють застосовувати нові методи в бухгалтерській роботі. Бухгалтер-управлінець може не розуміти принципу функціонування комп'ютерних програм (для цього є програмісти). Тому бухгалтер повинен вміти адаптовуватися.

При визначенні структури управлінського обліку та чисельності бухгалтерів важливо враховувати такі фактори, як: величина товарообороту підприємства; різноманітність видів діяльності та товарного асортименту підприємства; кількість ринків збуту, на яких працює підприємство, складів, їх наявність та географічна віддаленість; ступінь комп'ютеризації всіх процесів підприємства.

Отже, правильне та раціональне використання праці бухгалтерів-управлінців є суттєвим і передбачає попереднє вирішення таких питань:

- встановлення найбільш економної і найбільш зручної структури організації апарату управлінського обліку (централізованої чи децентралізованої);
- визначення оптимального принципу розподілу праці всередині бухгалтерії (видовий або структурний розподіл праці);
- оптимальної організації робочого часу бухгалтерів-управлінців;
- організації робочих місць бухгалтерів та встановлення належних комунікаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією та оперативними підрозділами підприємства;
- інформаційного й технічного забезпечення облікових працівників.

Вибір форми організації управлінського обліку пропонуємо проводити,

дотримуючись схеми, наведеної у додатку Ф.

Таким чином, для малих підприємств з чисельністю до двох облікових працівників проводити децентралізацію немає можливості, та й потреби. У даному ж випадку управлінська бухгалтерія фізично окремо не існує, вона існує лише в комп'ютеризованому середовищі в складі загальної інформаційної облікової системи. Відтак один бухгалтер за допомогою програмного пакету веде як фінансовий, так і управлінський облік.

Середні підприємства, яким також, згідно зі схемою, найраціональніше застосовувати централізовану форму обліку, мають змогу в межах загальної бухгалтерії виділити працівника для ведення виключно управлінського обліку. Якщо працівник працює самостійно і виконує всі види робіт, то він не потребує формальної координації, тому що сам її здійснює. Якщо працівники починають працювати спільно в одній групі, то неминуче виникає потреба у спеціалізації робіт. Зазвичай в бухгалтеріях використовувався функціональний розподіл праці, відтак створювалися: розрахункові групи (облік розрахунків з працівниками); матеріальні групи (облік матеріалів, розрахунків з постачальниками та покупцями); виробничо-калькуляційні; загальна група (решта операцій, головна книга, складання звітності).

В управлінському обліку такий розподіл є недоцільним. Адже бухгалтер не матиме змоги контролювати весь процес повністю, він буде обмежений вузьким колом питань, наприклад, лише обліком розрахунків, такі питання, як за який товар виникла заборгованість, який прибуток приносить співпраця з тим чи іншим клієнтом, для нього залишаються закритими. Більш прийнятним, є поділ, який застосовувався для виробничого обліку на німецьких підприємствах наприкінці XIX с.: облік зарплати, матеріалів, собівартості та результатів [86, 160].

В умовах централізації на підприємствах з обмеженою кількістю працівників ми б також запропонували видовий розподіл праці із спеціалізацією функцій окремих бухгалтерів. Він вигідний тим, що забезпечує високу продуктивність праці кожного працівника, бо виконавець здійснює один вид праці або ж однорідні

функції, знаходить способи робити це швидко (досконало знає всю методику та методологію дорученого йому виду роботи), не витрачає часу на неминучу “перебудову” при переході до інших видів робіт. Відтак, при наявності двох бухгалтерів-управлінців ми б пропонували поділити їх працю таким чином: бухгалтер-управлінець з планування, контролю та аналізу, бухгалтер-управлінець з оперативного обліку та аналізу. Такий, здавалося б на перший погляд, нерівномірний розподіл має раціональне зерно. Підґрунтям його є бажання забезпечити рівномірне навантаження на обох працівників. Планування здійснюється не постійно, а лише в кінці певного періоду, як правило, року, а надалі може лише корегуватися. Тому логічним буде зобов’язати працівника, який розробляє плани, надалі відстежувати їх фактичне виконання та можливість виконання в майбутньому. Власне на основі аналізу відхилень і виникає потреба у корекції планів. Окрім того, процесу планування передують детальний та всебічний аналіз діяльності підприємства, відтак цілком зрозумілим є бажання приєднати до планування та контролю ще й аналіз на тактичному та стратегічному рівні. Оперативний облік, аналіз та формування оперативної звітності є самі по собі процеси надзвичайно трудомісткі.

Загалом організація управлінської бухгалтерії за централізованим принципом має суттєві недоліки: відірваність управлінського обліку від безпосереднього оперативно-господарського процесу, що призводить до втрати часу при передачі інформації (хоча з введенням комп’ютерних технологій вони зменшуються); не всі факти і події можна охопити, взяти до уваги; не всі дані, особливо неформалізовані, адекватно сприймаються; не на всі події можна вчасно зреагувати. Те ж стосується й централізації управління загалом. Зокрема, проф. О.М. Кашаєв висловився з цього приводу так: “Надмірна ступінь централізації систем і структур управління економічно невиправдана. Практика показує, що вона стає гальмом розвитку економіки і підвищення ефективності виробництва, тому, що при цьому керівництво вищестоящої ланки змушене займатися рішенням і стратегічних (перспективних), і тактичних (оперативних) завдань. Це ускладнює управління і, як

правило, призводить до того, що рішення оперативних, поточних питань превалює на шкоду прийняттю рішень у важливих стратегічних питаннях [49, 30].

Отже, для підприємств, які вирішили за доцільне передати всі основні повноваження в підрозділи, ми пропонуємо децентралізувати управлінський облік. Бухгалтерсько-управлінський апарат у такому випадку розподілений між двома рівнями: підрозділами і центром. Адміністративно бухгалтер, що перебуває у складі окремого структурного підрозділу, підпорядковується керівникові цього підрозділу, а методологічно -- головному бухгалтеру чи контролеру. На гуртовому підприємстві, як правило, утворюють такі структурні підрозділи, як відділ збуту та відділ постачання зі спеціалізацією за ринками збуту або товарною номенклатурою, транспортний цех, склади. Отже, бухгалтери-управлінці, очевидно, повинні бути територіально розміщені саме в цих підрозділах. Методика ведення обліку в кожному з цих підрозділів буде дещо відрізнятися, тому що буде максимально пристосована для зручності використання оперативних даних. Це означає, що управлінський облік, у кожному окремому підрозділі буде мати свою специфіку. Отже, позитивним для децентралізованої системи обліку є наближення бухгалтерського апарату до місця здійснення господарських операцій з можливістю активно впливати на господарський процес. Так, К.К. Вілсонс зазначає, що: “В умовах децентралізації процесу бухгалтерського обліку, як правило, практикується суміщення професій, стирання меж між ними; об’єднання в одній службі управління різних спеціалістів та працівників, які здійснюють певну сукупність функцій” [22]. Миттєва фіксація фактів, вторинна їх обробка, пов’язана із систематизацією, групуванням, зіставленням показників їх аналіз та контроль, виявлення відхилень від планових показників, і така ж миттєва передача потрібної інформації робить децентралізацію просто необхідною. Управлінський облік потрібно максимально наблизити до споживачів його інформації.

Проте, доцільно використовувати два варіанти децентралізації управлінського обліку: часткова децентралізація (для середніх підприємств) та повна децентралізація (для великих підприємств). Функції, які будуть виконувати

бухгалтери-управлінці у підрозділах при різних видах децентралізації, такі:

1. При повній децентралізації:

– планують, обліковують, контролюють, аналізують, регулюють усі фактори, що безпосередньо чи опосередковано впливають на фінансово-господарську діяльність підрозділу, до якого вони прикріплена, на всіх рівнях (стратегічному, тактичному, оперативному). Усю зібрану інформацію передають у центр, який її лише об'єднує та узагальнює.

2. При частковій децентралізації:

-- планують, обліковують, контролюють, аналізують, регулюють усі фактори, що безпосередньо чи опосередковано впливають на фінансово-господарську діяльність підрозділу, до якого вони прикріплені, на оперативному та тактичному рівні. Всі інші питання, у тому числі і стратегічного плану, вирішує центральна бухгалтерія.

Для середніх підприємств, на яких працює не більше 4 облікових працівників, доцільно ввести посаду бухгалтера в найважливіші підрозділи, такі, як збут та постачання. Працюючи разом із менеджерами, бухгалтери-управлінці будуть намагатися вирішити всі оперативні питання, що виникають у процесі функціонування відповідних структурних підрозділів, а також триматимуть постійний зв'язок із ще одним працівником управлінської бухгалтерії, який передуватиме в централізованій бухгалтерії і регулюватиме діяльність підприємства в цілому та його окремих підрозділів. Отже, бачимо, при частковій децентралізації застосовується структурний розподіл праці. Одному працівникові доручено здійснювати управління збутом (постачанням, товарними потоками), і він виконує для цього абсолютно всі роботи (планування, облік, контроль, аналіз, регулювання). Такий розподіл праці, на нашу думку, є найоптимальніший для управлінського обліку, адже працівник абсолютно досконало орієнтується у сфері діяльності, яку контролює та аналізує. При збільшенні кількості бухгалтерів-управлінців і при виникненні можливості збільшення штату бухгалтерів усередині структурного підрозділу, ми б поділили їхню працю за товарними групами,



ринками збуту, клієнтами. Таку форму розподілу праці ми вважаємо найраціональнішою.

Повну децентралізацію пропонуємо застосовувати тоді, коли підприємство володіє декількома представництвами, базами, які розташовані в різних регіонах країни, коли весь апарат управління децентралізований (за винятком фінансового і частини адміністративного відділів). Такій формі відповідає максимальний ступінь диверсифікації. Як правило, у структурних підрозділах таких фірм розміщуються цілі бухгалтерії управлінського обліку. На великих підприємствах Г. Мюллер пропонує організувати апарат управлінського обліку за такими принципами: за продуктовою лінією; за міжнародним поділом; за географічними ринками; за функціями [56].

Організаційна структура апарату бухгалтерії, представлена американським вченим Р.Гаррісоном, на нашу думку, складна і малоефективна [104 с.9]. Він застосовував функціональний розподіл праці. Так, управлінська бухгалтерія поділяється на два окремих підрозділи: аналізу, планування, контролю (під керівництвом заступника контролера з планування) й обліку та комп'ютерного забезпечення (під керівництвом заступника контролера з систем та комп'ютерів). Перший підрозділ, у свою чергу, поділяється ще на три секції: сектор фінансового аналізу, сектор організації контролю та планування, сектор планування та контролю. Другий підрозділ управлінської бухгалтерії поділяється на сектор обліку (розрахунковий департамент, аналітичний департамент, департамент опублікування даних облікової системи) та комп'ютерного обслуговування (комп'ютерне планування, комунікації, комп'ютерні операції). Як бачимо, управлінська бухгалтерія за кордоном – це величезна машина з дуже складною та тонкою побудовою. На наш погляд, навіть для найбільших підприємств гуртової торгівлі впроваджувати таку бухгалтерію немає сенсу як з погляду її дороговизни, так і з погляду недосконалості самої структури. Вважаємо, що виділяти в окремий підрозділ комп'ютерне забезпечення також недоцільно, адже будь-який спеціаліст управлінського обліку, безумовно, повинен мати власне комп'ютеризоване робоче

місце або ж за браком коштів комп'ютер у структурному підрозділі, де він працює. Адже переважно всі складні та рутинні розрахунки проводяться автоматизовано, всі ж первинні дані про господарські операції вводяться в комп'ютер відразу після завершення або під час безпосереднього їх здійснення на місцях виконавцями. Тому втрачати час на передачу інформації з джерела утворення первинного документа в комп'ютерний центр бухгалтерії і звідти далі обліковим працівникам або ж навпаки – від облікових працівників для автоматизованих розрахунків у комп'ютерний центр і очікувати на результати – безпідставно тривала в часі процедура. Крім того, на підприємствах, як правило, працює програміст або відділ інформаційно-технічного забезпечення, який обслуговує всі служби підприємства, а децентралізувати його в бухгалтерію підприємства економічно не вигідно та недоцільно.

Також на принципах функціонального розподілу праці базується й управлінська бухгалтерія, запропонована академіком М.Г. Чумаченком [97, с.6]. Так, він виокремлює: сектор планування і прогнозування, сектор обліку і калькулювання собівартості, сектор аналізу, контролю і проектування рішень. Ми погоджуємося з можливістю такої організації. Проте залишається незрозумілим, чому така важлива для оперативного управління інформація про запаси та розрахунки з постачальниками та покупцями формується в секторах, що належать до фінансового обліку. Крім того, неоднакове навантаження припадає на різні сектори. Так, сектор планування й прогнозування, як правило, працює в кінці звітного періоду. Спланувавши діяльність на найближчий місяць (рік), поточної роботи не має. Крім того, планування, а особливо прогнозування у кількісному вимірі здійснюють за допомогою програмного забезпечення. Відтак у працівників цього сектора вивільнюється час. Виходом з положення може стати наділення працівників цього сектора обов'язками контролювати виконання планових завдань.

Загалом при функціональному поділі праці неодмінний постійний обмін інформацією між секторами. А оскільки велика кількість каналів, через які передається інформація, тільки всередині самої бухгалтерії, то існує значна

ймовірність загубити або викривити цю інформацію, крім того, різко збільшуються обсяги даних, які передаються, і збільшуються витрати на передачу, перенасичуються комп'ютерні мережі, водночас зменшується швидкість надходження потрібної інформації. Отже, процес прийняття рішення менеджерами ускладнюється та сповільнюється у зв'язку з багатьма ув'язками та погодженнями. Такий спосіб розподілу праці не дозволяє бухгалтерам швидко пристосовуватися до нових умов (наприклад, перехід із централізованої в децентралізовану форми організації і навпаки).

Відповідно до зазначеного вище можемо констатувати, що для управлінського обліку на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» оптимальним є децентралізована організація працівників бухгалтерії з системним розподілом функцій.

### **3.3. Організаційні моделі управлінського обліку підприємства**

У світовій практиці існує два варіанти організації управлінського обліку: інтегрована (монестична, однокругова) і автономна (замкнута, двокругова) системи обліку. Для першої властивим є застосування контрольного рахунку, у межах другої ж використовуються рахунки-екрани. Аналіз публікацій провідних вчених розвинутих країн світу дозволив зробити висновок, що автори надають перевагу застосуванню інтегрованої організаційної системи обліку. Разом з тим, у джерелах, з управлінського обліку [105], автори застосовують автономний план рахунків, зв'язок якого з фінансовим не показано. Відомий американський професор обліку Ю.Айджірі зазначає: як правило, облік (американський) являє собою збір багатьох різноманітних теорій і практик, які в окремих випадках навіть несумісні. Звідси ніяка системна теорія не може їх всіх описати .

Отже, твердження ряду авторів про те, що в англomовних країнах застосовується інтегрована організаційна система, а в європейських країнах —

автономна є некоректним. Як справедливо зазначає Я.В.Соколов, у Німеччині ще в XIX ст. існувало три типи організаційних форм: “1) фабрична бухгалтерія є невід’ємною складовою частиною загальної бухгалтерії; 2) фабрична бухгалтерія представлена допоміжними книгами (аналітичний облік); 3) фабрична торгова бухгалтерія представлена двома самостійними циклами синтетичних і аналітичних рахунків, фабрична бухгалтерія включає рахунки, які відображають рух засобів усередині підприємства, торгова – рахунки, які зв’язують підприємство із зовнішнім світом. У кожному циклі є рахунки дублери, які дозволяють перейти від одного замкнутого облікового циклу до іншого” [85, с.160]. Вибір підприємствами тієї чи іншої форми організації залежить насамперед від розмірів підприємства, інформаційних потреб керівництва та зовнішніх споживачів, різноманітності видів діяльності підприємства, можливості охопити чинним планом рахунків усі необхідні для аналізу та контролю сторони діяльності підприємства.

Водночас можна помітити і значну подібність у побудові традиційно представленого в нас американського “інтегрованого” обліку та європейської “автономної” інформаційної системи. У першому випадку зв’язок між двома системами обліку здійснюється за допомогою рахунків 7, 8 та 9 класів (рахунків доходів та витрат), у другому випадку, за допомогою рахунків-екранів. Отже, зв’язок між двома інформаційними системами (управлінською та фінансовою) простежується в обох випадках і є достатньо тісним. План рахунків, який застосовується на підприємствах Німеччини, містить віддзеркалювальні рахунки і в класі 2, 3, 4. У ньому рахунки-екрани вмонтовано в чинний план рахунків. У рекомендаціях до застосування даного плану рахунків передбачено пряме кореспондування рахунків як фінансового, так і управлінського виробничого обліку. Крім того, у чинний план рахунків введено 5 клас “Місця виникнення витрат”, який використовується виключно у практиці виробничого обліку [55, с.359-367]. Такий підхід дає можливість у єдиному плані рахунків відобразити результати як фінансового, так і управлінського обліку. Відтак в єдиному плані рахунків обчислюються витрати, дозволені урядом, і “додаткові витрати”, яких

фактично зазнали і облічували в системі виробничого обліку, але права на віднесення їх на результати діяльності немає. Саме ці витрати і відображаються за допомогою рахунків-екранів класу 2 “Нейтральні затрати і доходи”: “Клас рахунків 2 виконує, таким чином, подвійну функцію нейтралізації: він нейтралізує, з одного боку, нейтральні витрати і доходи, які не повинні впливати на результат виробничої діяльності, з іншого ж – додаткові витрати і виробничі доходи, які не повинні впливати на результат підприємницької діяльності (облік прибутків і збитків)” [55, с. 126]. Аналіз рахунків витрат та доходів, що включені до 8 “Доходи від продаж та інші цільові доходи” та 9 “Заклучні рахунки” класів [55, с.366-367] показує, що жоден клас віднести конкретно до фінансового чи управлінського обліку не можна, оскільки в них передбачені рахунки, які використовуються у практиці різних бухгалтерій.

Отже, облік в європейських країнах, який наші автори називають автономним, на нашу думку, фактично є інтегрованим. Адже інтегрована система, по-перше, забезпечує зв'язок управлінського обліку з фінансовим у межах єдиного плану рахунків. По-друге, відзначається тим, що рахунки управлінського обліку мають пряму кореспонденцію з контрольними рахунками. Різниця між американським способом організації обліку і європейським у даному випадку є лише в тому, що перші цей зв'язок здійснюють за допомогою контрольних рахунків, останні ж за допомогою рахунків-екранів. Таким чином, і в інтегрований, і в автономній системах обов'язково використовуються контрольні рахунки. Вважаємо, що більш доцільно буде за основу брати не наявність у системі тих чи інших контрольних рахунків, а взаємозв'язки, що визначаються кореспонденцією рахунків управлінської та фінансової систем обліку. Так, для прикладу, В.І. Коршунов констатує, що “французька теорія і практика бухгалтерського обліку передбачає зв'язок між загальним (фінансовим) бухгалтерським обліком і виробничим (експлуатаційним) бухгалтерським обліком за допомогою Генерального плану рахунків, тобто з цією метою використовуються так звані віддзеркалювальні рахунки” [50, с.34]. Автономну інформаційну систему можна

організувати теж за допомогою рахунків-екранів, враховуючи те, що здійснювати це потрібно за допомогою спеціальних парних контрольних рахунків, які мають однакову назву.

Автономні системи в науковій літературі висвітлюються лише зрідка. Англomовні джерела обходять питання про нагромадження інформації на рахунках управлінського обліку. Якщо ж автори і подають схеми проведення, то ці проведення не відзначаються оригінальністю. Так, для торговельних підприємств здебільшого використовуються такі рахунки, як: “Товарні запаси”, “Реалізація”, “Комерційні знижки при реалізації”, “Повернення реалізованого товару і надані додаткові знижки”, “Закупки”, “Комерційні знижки при закупках”, “Повернення закуплених товарів і отримані знижки”, “Транспортування”, “Витрати збуту”, “Адміністративні витрати”, “Зведення доходів”, “Чистий прибуток”, “Капітал” тощо [105, с.204]. Нагромадження даних на цих рахунках мало чим відрізняється від рекомендацій щодо використання вітчизняного плану рахунків. Раціонального та ефективного плану рахунків, який би використовувався лише управлінським обліком, в англomовних джерелах нам відшукати не вдалося. Це пов’язане, на нашу думку, з тим, що подібний план рахунків є наслідком розумової діяльності конкретних контролерів (бухгалтерів) конкретного підприємства і є його власністю та комерційною таємницею, відповідно вони і не оприлюднюються. Управлінський облік за кордоном – це своєрідне ноу-хау компанії. Відомий результат, а шляхи його досягнення практично ніхто не бачить. У кожного підприємства на Заході своя система: є якісь загальні принципи, “кубики”, проте кожен складає з них, що може і як може.

Дещо більше про автономну систему можна дізнатися з монографії В.І. Коршунова, який зазначає, що “використання на практиці рахунків 9 класу Генерального плану рахунків виробничим (експлуатаційним) бухгалтерським обліком забезпечує автономне його функціонування, а також складання в кінці облікового періоду рахунку “Фінансові результати поточної діяльності” шляхом списання на нього сальдо рахунків витрат і доходів” [50, с.36]. Отже,

запропонований французьким підприємствам 9 клас рахунків складається з декількох частин:

- віддзеркалювальні рахунки (до них входять рахунки як витрат і доходів, так і запасів та закупівель);
- нагромаджувальні калькуляційні рахунки (на них витрати калькуються і за аналітичними центрами, і за групами товарів, і за операціями );
- рахунки стандартних витрат (на них фіксуються відхилення фактичної діяльності від запланованої);
- результатні рахунки;
- рахунки внутрішніх зв'язків.

Суть автономної системи В.І. Коршунов визначає так: “за кредитом витрат показуються дебетові обороти рахунків загального бухгалтерського обліку. За дебетом “віддзеркалювальних рахунків” доходів, показують як кредитові обороти рахунків доходів загального бухгалтерського обліку” [50, с.36].

Отже, бачимо, що в розглянутих нами країнах законодавством передбачена можливість організації управлінського обліку в межах єдиного плану рахунків. Водночас у цих же країнах використовують і автономні системи організації управлінського обліку.

Ще однією системою, яку практично нагадують та не описують у сучасній літературі, є ведення управлінського обліку без застосування подвійного запису. У такої системи теж є свої переваги. Її набагато легше застосовувати, ніж автономну чи інтегровану на невеликих підприємствах. Так, наприкінці XIX ст. німецьким вченим Фрідріхом Ляйнером було розкритиковано подвійний запис: “1) недостатність перевірки облікових даних на основі подвійного запису (фіксується арифметична, а не логічна правильність); 2) неможливість відображати фінансові результати на будь-який момент часу” [85] .

Російські вчені та практики також дають деякі рекомендації стосовно організації управлінського обліку на підприємствах. Так, зокрема, А.Д.Шеремет пропонує “організацію суцільного обліку на рахунках фінансової і управлінської

бухгалтерії” [90]. В автономній системі ним рекомендується застосовувати чотири віддзеркалювальні рахунки, які б відповідали назвам “Матеріальні витрати”, “Витрати на оплату праці”, “Відрахування”, “Амортизація” та “Реалізація продукції” [90, с.177—178]. Як бачимо, віддзеркалювальні рахунки відповідають класифікації витрат за економічними елементами. Отже, зв’язок між фінансовим та управлінським обліком здійснюється за допомогою витратних рахунків, які автори представили як рахунки-екрани. Провівши порівняння пропозицій російських авторів щодо застосування рахунків для зв’язку фінансового і управлінського обліку з чинним планом рахунків в Україні, можна зауважити їх подібність з рахунками класу 8. Відтак запроваджувати в Україні відображальні рахунки до 8 класу в системі фінансового обліку, на нашу думку, немає ніякого сенсу, оскільки облік стає громіздким і виникають зайві проведення. Так, у схемі, запропонованій проф. А.Д. Шеремет, за дебетом вже згаданих відображальних рахунків в управлінському обліку нагромаджуються витрати, яких зазнає підприємство протягом місяця, а після завершення звітного періоду витратні рахунки-екрани в системі фінансового обліку закриваються на рахунок “Фінансові результати від поточної діяльності”.

Недосконалість даної схеми виявляється в низці аспектів. По-перше, недовершеним є порядок закриття рахунків-екранів в управлінському обліку. Так, якщо у системі фінансового обліку відповідні рахунки на кінець місяця не мають сальдо, то в системі управлінського обліку віддзеркалювальні рахунки як витрат, так і доходів містять сальдо, чого бути не повинно. По друге, результат від діяльності розраховується в системах як фінансового, так і управлінського обліку. У запропонованому варіанті вони навіть збігаються [90, стр.183]. Проте обліковуються вони в різних системах і на різних рахунках (у фінансовій – “Фінансовий результат від поточної діяльності”, в управлінській – “Результати виробничої діяльності”). У даному випадку, можливо, простіше було б якраз скористатися рахунком-екраном і просто перенести сальдо з управлінського обліку на рахунок фінансового. Якщо ж між результатами, сформованими як в



управлінському, так і у фінансовому обліку є розбіжності, то тоді більш доцільним є введення додаткового нейтралізувального рахунку, подібно до того, як це існує в обліковій практиці таких країн, як Франція, Німеччина. Відтак потреба у закритті витратних рахунків на рахунок результатів відпала б. Не було б потреби і в інтерпретації витратних рахунків як віддзеркалювальних. На нашу думку, витратні рахунки раціональніше використовувати як контрольні, через які за допомогою прямої кореспонденції пов'язувалися б фінансовий та управлінський облік. Це значно спростило б облік. І, нарешті, недоречним є віднесення рахунків з обліку розрахункових операцій з покупцями та постачальниками до фінансового обліку. Як наслідок, необґрунтовано усувається їх контроль у системі управлінського обліку, що значно звужує рамки компетенції бухгалтерів-управлінців, зводячи їх лише до калькулювання собівартості продукції. Усі ж інші оперативні питання управлінським обліком у межах запропонованого автономного планку рахунків вирішуватися не зможуть.

Інтегрований варіант організації управлінського обліку пропонується М.А.Вахрушиною [19]. Він будується на тому, що “рахунки управлінського обліку, які мають сальдо, відносяться одночасно і до управлінського, і до фінансового обліку. Для збереження комерційної таємниці на рахунках фінансового обліку реєструються лише сальдо, а обороти, які показують господарські операції, відображаються в системі управлінського обліку” [19, с.308]. Ми можемо цілком погодитися з автором, що обліковувати господарську діяльність підприємства найраціональніше в межах управлінського обліку, щоб зберегти в таємниці, які витрати та які доходи, на яких стадіях, на який товар, у яких центрах відповідальності виникли. Проте, ми вважаємо, що для фінансового обліку передачі лише сальдо необхідних рахунків недостатньо. Так, у звіті про фінансові результати необхідно зазначити суму товару, якщо ж скористатися пропозиціями, наданими М.А.Вахрушиною, то інформаційна місткість рахунків значно зменшиться, оскільки сальдо на кінець звітної періоду відсутнє. Тому ми вважаємо, що передавати потрібно обороти, тим більше, що процедурі складання

балансу передую процедура заповнення головної книги, що вимагає перенесення оборотів за всіма рахунками, які мали обороти. Сумнівним також є віднесення до управлінського обліку всіх рахунків, що у фінансовому обліку мають сальдо. Зокрема, нема сенсу в межах управлінського обліку застосовувати рахунки, пов'язані з податковим обліком, власним капіталом, резервами тощо.

М.А.Вахрушина пропонує здійснювати “передачу даних із однієї системи в іншу за допомогою спеціально виділеного передавального рахунку – у даному випадку рахунку 79 “Внутрішньогосподарські розрахунки” [19, с.308]. Отже, операції, що пов'язані з витратами в управлінському обліку, відображаються за кредитом цього рахунку, відповідно у фінансовому – за дебетом.

Таким чином, за пропозицією цього автора, операції, що здійснені на підприємстві протягом звітного періоду, обліковуються на одному рахунку. Відтак, якщо виникає потреба в певній інформації (а управлінський облік покликаний забезпечувати оперативною інформацією), то бухгалтер-управлінець змушений детально аналізувати рахунок 79, щоб вибрати з нього дані лише за необхідними операціями. Завдання це доволі проблематичне. Так, наприклад, для того, щоб після завершення звітного періоду перенести обороти рахунку “Матеріали” з системи управлінського обліку в систему фінансового, бухгалтер змушений ретельно вибирати усі дані, пов'язані з придбанням чи відпусканням матеріалів, які були хаотично розміщені на рахунку. Крім того, неабиякою проблемою може бути сама можливість згрупувати потрібні дані та підрахувати їх. Адже за схемою бухгалтерських проведення, поданою М.А. Вахрушиною [19, с. 310-311], про належність того чи іншого проведення до конкретного рахунку (наприклад, “Матеріали”, “Нарахування заробітної плати”) свідчать хіба що записи над проведеннями. Тому відшукати на рахунку 79 обороти до рахунку “Матеріали”, спираючись лише на самі проведення, досить проблематично. Це стає можливим лише тоді, коли на підприємстві ведеться журнал реєстрації господарських операцій, у якому в графі “Зміст операцій” знайдемо запис “Списання матеріалів”, за яким, своєю чергою, і підрахуємо всі суми, що стоять навпроти запису впродовж

місяця. Зрозуміло, що така процедура надто складна. Більше того, надзвичайно громіздким є групування та підрахунок даних за належністю їх до конкретних рахунків. Отже, роблячи пряме проведення нагромаджувальних рахунків за місцями виникнення витрат (“Виробництво”, “Загальновиробничі витрати” та ін.) з кредиту рахунку 79 в дебет відповідних рахунків, виключається можливість отримання даних про те, які ж саме витрати мали місце. Якби паралельно до цього робився запис у фінансовій бухгалтерії: дебет 79 кредит відповідного рахунку “Матеріали”, “Нарахування заробітної праці”, тоді можна було б робити висновок, що в даному разі на виробництво списані матеріали або ж нарахована заробітна плата. Проте такі записи повинні здійснюватися лише в кінці місяця, і базуватися вони повинні саме на даних рахунку 79, кореспонденція якого з рахунками запропонованими М.А. Вахрушиною, не показує, до якого рахунку в системі фінансового обліку має належати списана сума. Крім того, навіть якщо ідентифікація даних стала можливою, ця система не може задовольнити потреби жодного обліку: ні фінансового, тому що не надає можливості групувати витрати за економічними елементами (на відміну від автономної), що необхідно для складання фінансових звітів, ні управлінського, тому що не генерує оперативної інформації щодо складу та структури витрат, а лише нагромаджує їх на відповідних рахунках. Отже, облік за інтегрованою системою є трудомістким, громіздким і відтак, на нашу думку, рекомендована модель недостатньо ефективна.

На думку більшості вчених, інтегрована система є малоефективною. Так, німецькі науковці Г. Мус та Р.Ханшманн наголошують, що “Інтеграція фінансового і виробничого обліку в єдиній системі являє собою витончене і послідовне втілення принципу подвійного бухгалтерського обліку, що не завжди є виправданим для практичних цілей. Виробничий облік можна вести окремо від фінансового (система автономного обліку) і лише вибірково користуватися при цьому даними фінансового обліку” [55, с.237]. Прихильником автономної форми організації управлінського обліку є і В.І. Коршунов: “Варіант автономії експлуатаційного (виробничого) внутрішньофірмового бухгалтерського обліку від

загального (фінансового) відкриває можливості керівникам фірм приховувати дані експлуатаційного бухгалтерського обліку від зовнішніх контролерів” [50, с.37]. Ми вважаємо, що за умови усунення зазначених раніше недоліків прерогативним варіантом для підприємств торгівлі є все ж таки інтегрований облік. Тобто потрібно віднайти шляхи ефективної організації і фінансового, і управлінського обліку в єдиній системі рахунків. Це пов’язано, перш за все, з економічною ситуацією в країні: з малочисельним складом бухгалтерій, низьким рівнем технічного забезпечення обліку тощо. Крім того, не варто забувати і про те, що працівники бухгалтерій повинні виконувати абсолютно різні за цільовим спрямуванням облікові функції, що належать до фінансового, податкового та управлінського обліку. Треба взяти до уваги ще й той факт, що на сьогодні далеко не всі бухгалтерії комп’ютеризовані, а ті, які мають можливість скористатися досягненнями техніки, використовують найпростіше та найдешевше програмне забезпечення (тобто паралельно вести господарські операції за двома планами рахунків неможливо). До того ж незаперечним фактом є консерватизм людей, які працюють за фахом бухгалтера. А ще недавно вітчизняний облік був “інтегрованою системою, організованою в єдиній системі рахунків. у певному сенсі можна говорити про аналогію між вітчизняною системою обліку і варіантом інтеграції фінансової і виробничої бухгалтерії на Заході” [90, с. 28]. Хоча С. Голов і зауважував, що: “ у межах єдиної системи рахунків неможливо отримати всі показники, необхідні для прийняття рішень. Задоволення інтересів однієї групи користувачів облікової інформації неможливе за рахунок обмеження інтересів інших користувачів” [27, с.12], проте не слід забувати, що такі спостереження він робив ще до прийняття нового плану рахунків.

Чинний план рахунків, на нашу думку, все-таки дає змогу агрегувати в собі інформацію як для фінансового, так і для управлінського обліку. Ми підтримуємо думку С.Петренко, яка зазначає: “Серед існуючих закордоном варіантів взаємозв’язку фінансового й управлінського обліку, на наш погляд, найбільш адекватною сучасним умовам розвитку України є інтегрована система фінансового

й управлінського обліку, що передбачає в стандартному плані рахунків наявність їх для обліку витрат по статтях, а також рахунків для обліку результатів діяльності. Даний варіант є найбільш простим у використанні, оскільки забезпечує функціонування управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку. А введення в дію нового Плану рахунків бухгалтерського обліку дозволить модернізувати систему обліку витрат таким чином, щоб вона могла вирішувати задачі управлінського характеру” [70, с. 98].

Інформація і для фінансового, і для управлінського обліку нагромаджується в межах єдиного плану рахунків, що значно полегшить роботу бухгалтерів. Водночас можна застосовувати рахунки-екрани до найголовніших ділянок, які необхідно контролювати засобами управлінського обліку. Наприклад, інформація на таких рахунках, як 28, 36, 63, 93 буде формуватися в межах системи управлінського обліку, обороти ж загальною сумою в кінці місяця через рахунки-екрани передаватимуться до системи фінансового обліку.

На їх основі буде заповнюватися Головна книга та складатися зовнішня бухгалтерська звітність. Зв'язок між фінансовим та управлінським обліком можна здійснюватися і через контрольні рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, що покращить процес складання фінансової звітності, зокрема “Звіту про фінансові результати”.

Отже, пропонована нами організаційна облікова модель – це своєрідний компроміс між інтегрованою та автономною моделями побудови обліку на торговельних підприємствах.

Одним із альтернативних варіантів є спосіб організації управлінського обліку за простою (уніграфічною) системою у відомостях, тобто без застосування подвійного запису. Такий спосіб організації управлінського обліку, на нашу думку, має право на життя. Проте лише на малих підприємствах, в яких бухгалтерія комп'ютеризована. За умови, що первинна інформація вводиться виконавцями в момент її здійснення. Звітність керівникам бухгалтер може робити, узагальнюючи інформацію, яка в кінці місяця буде використовуватися для фінансового обліку.

Для того, щоб проаналізувати та проконтролювати, зовсім не обов'язково вводити цілу систему рахунків управлінського обліку. Я.В. Соколов зазначає: “подвійний запис виявився нездатним вирішити всі проблеми”, далі він зауважує, що “саме в німецькій школі завдяки перемозі формальних процедурних прийомів стало цілком зрозуміло, що подвійний запис, можливо, навіть не потрібний бухгалтерії... англо-американська школа показала граничні можливості подвійного запису, довела його функціональну обмеженість” [86, с.265-266].

Проте ми вважаємо, що для вітчизняних бухгалтерів, практика ведення бухгалтерського обліку, який традиційно спирався на систему подвійного запису, оптимальним все ж таки є ведення управлінського обліку в системі рахунків інтегрованого характеру. Адже в одній системі рахунків буде формуватися інформація як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

Ту саму інформацію, яка не може формуватися за допомогою подвійного запису, а її в управлінському обліку достатньо, ми пропонуємо нагромаджувати у спеціальних відомостях.

Так, В.В. Головач вважає, що управлінський облік повинен вестися “у вигляді різного роду реєстрів аналітичного обліку” [28, с.42]. Л. Сджоблом акцентує увагу на думці Джонсон та Каплан (1987), які критикують управлінський облік у США за те, що він повністю не відповідає щоденним потребам прийняття тактичних рішень [106, с.364].

Тому значна частина інформації управлінського обліку, зокрема щоденного користування, буде формуватися не в системі подвійного запису, а в нагромаджувальних реєстрах.

### **Висновки за розділом 3**

На основі викладеного вище матеріалу можна дійти таких висновків:

1. Добре продумана та організована система управлінського обліку дозволить керівникам усіх рівнів проникнути всередину економічних явищ і процесів і на

основі цього прийняти науково обґрунтовані рішення, спираючись на досягнення та усуваючи помилки минулого, враховуючи сучасний стан фінансово-економічного розвитку підприємства, а також враховуючи тенденції та прогнози на майбутнє. Отже, для ефективного функціонування підприємства необхідна раціональна організація управлінського обліку у вигляді цілісної системи, яка б включала в себе інформаційні, трудові, матеріальні, технологічні та технічні ресурси у їх взаємозв'язку.

2. Раціональна побудова управлінського обліку на підприємствах повинна включати в себе організацію таких складників: організацію облікового процесу, організацію облікового апарату і праці облікових працівників, організацію технічного забезпечення обліку.

З метою організації облікового процесу необхідно враховувати такі фактори як: облікові номенклатури, способи і техніку відображення облікових номенклатур, матеріальних носіїв інформації, графік руху та використання матеріальних носіїв інформації.

Процес формування облікових номенклатур у системі управлінського обліку значно ускладнюється, оскільки відбувається безперервна зміна та модифікація номенклатур. При цьому формування конкретних номенклатур, на нашу думку є не доцільним. Водночас створення типових (базових) облікових номенклатур має сенс, про це свідчать проведені нами дослідження діяльності торговельних підприємств. У роботі запропоновані базові облікові номенклатури первинної інформації для підприємств гуртової торгівлі.

Суттєвою проблемою в організації управлінського обліку є також хаотичність обробки інформації в часовому та просторовому вимірі. Від того, наскільки раціонально організований рух документів у часі та просторі, залежить і швидкість та якість прийняття керівниками підприємства управлінських рішень. З метою вирішення цих завдань нами були запропоновані оперограми.

3. У світовій практиці існує 2 варіанти організації управлінського обліку в системі рахунків: інтегрована (моністична, однокругова) і автономна (замкнута

двохругова) системи обліку. Вибір тієї чи іншої форми організації залежить насамперед від розмірів підприємства, інформаційних потреб керівництва та зовнішніх споживачів, від різноманітності видів діяльності підприємства, можливості охопити чинним планом рахунків усі необхідні для аналізу та контролю сторони діяльності підприємства.

Ми вважаємо, що прерогативним варіантом для ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» є запропонована нами комбінована організаційна облікова модель, яка є своєрідним компромісом між інтегрованою та автономною моделями побудови обліку. Інформація і для фінансового, і для управлінського обліку буде нагромаджуватися в межах єдиного плану рахунків, що значно полегшить роботу бухгалтерів. Водночас будуть застосовуватись рахунки-екрани до найголовніших ділянок, які необхідно контролювати засобами управлінського обліку.

4. Належним чином організована система управлінського обліку потребує значних капіталовкладень, проте ми переконані, що вони вже найближчим часом себе виправдають



## ВИСНОВКИ

Відповідно до мети та основних завдань дипломної роботи нами отримані такі наукові та прикладні результати, а також запропоновані такі рекомендації щодо їх практичного використання:

1. Досліджено передумови виникнення управлінського обліку на підприємствах. Зокрема обґрунтовано доцільність впровадження системи управлінського обліку на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця». Це зумовлюється тим, що керівник підприємства націлений на зміцнення і розвиток бізнесу, проте не завжди знає, які стратегічні та тактичні рішення прийняти, як прийняті управлінські рішення адекватно трансформувати в бізнес-процеси підприємства, як побачити й оцінити результати від прийнятих рішень. Управлінський облік переводить процес управління на якісно новий рівень і забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління. Зворотний зв'язок, на якому фактично ґрунтується управлінський облік, охоплює різні часові інтервали та різні рівні деталізації. Він зорієнтований здебільшого на систему вартісних, кількісних, часових, якісних, аналітичних показників і планово-контрольних розрахунків. Саме тому ефективне функціонування підприємства унеможлиблюється за умови відсутності на ньому системи управлінського обліку.

Питання доцільності функціонування управлінського обліку як окремої науки та запровадження його систем на підприємствах вітчизняні вчені сприймають неоднозначно. Деякі науковці вважають, що потреби у виокремленні та запровадженні управлінського обліку немає взагалі. Але переважна більшість вітчизняних науковців та практиків наголошує на важливості управлінського обліку для практичної діяльності підприємств у сучасних умовах господарювання.

2. Досліджено етапи становлення, тенденції розвитку та місце управлінського обліку у бухгалтерському обліку. Здебільшого побутує думка

про те, що управлінський облік був створений у США в другій половині XIX ст., а як автономна економічна наука сформувався у 70 роках XX ст. Еволюція обліку загалом у більшості науковців необґрунтовано асоціюється лише з розвитком бухгалтерського (фінансового) обліку. Нами досліджено, що протягом усієї історії розвитку облікової системи цілий ряд учених доводив, що облік створений для управління, що саме він повинен скеровувати діяльність управлінців у правильному напрямі, націлювати їх на прийняття ефективних і раціональних управлінських рішень. Також впродовж тривалого часу, починаючи з XVст., виникають різні прийоми та методи, які використовуються сучасною системою управлінського. Нами виділено такі етапи формування і розвитку управлінського обліку як окремої науки: перший етап – середина XIX ст., другий етап – кінець XIX ст., третій етап – початок XX ст.

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» та постановку обліково-аналітичної роботи. Встановлено, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснена на високому рівні, наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства. Фінансовий стан підприємства є позитивним, протягом всього аналізованого періоду ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» отримувало прибутки і демонструвало високу ділову активність. Проте необхідно відмітити, що управлінський облік на підприємстві не організовано. При цьому у зв'язку із зростанням обсягів діяльності починає відчуватися гостра інформаційна недостатність управлінського персоналу при прийнятті управлінських рішень. З огляду на це постає необхідність побудови на підприємстві дієвої системи управлінського обліку

4. Вивчено методи управлінського обліку та доцільність їх застосування на підприємствах. Розроблено систему методів та прийомів управлінського обліку, виходячи з технологій та особливостей ведення процесів на ТОВ «Білгород-дністровська паляниця» та із суті завдань, що ставить перед управлінським обліком апарат управління підприємством. Крім суто облікових

методів, до методології управлінського обліку доцільно віднести широкий спектр методів, які водночас є притаманними таким наукам, як економіка, математика, статистика, прогнозування, програмування, планування. При цьому критерієм вибору того чи іншого методологічного підходу повинна бути корисність та потрібність його у вирішенні проблем, що стоять перед управлінським обліком.

5. Досліджено особливості прийняття управлінських рішень на основі даних управлінського обліку та методику управлінського обліку витрат, доходів і фінансових результатів. Проведені нами дослідження особливостей господарювання ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця» дозволили окреслити низку проблем, які не дозволяють йому ефективно працювати та розвиватися більшості. Переважна більшість труднощів зумовлюються насамперед нескоординованістю дій різних підрозділів підприємства, необґрунтованістю за браком належної інформаційної підтримки, рішень що приймаються на підприємстві, а це, у свою чергу, призводить до серйозних наслідків. Нами була обґрунтована можливість подолання їх за умови впровадження на підприємстві системи управлінського обліку.

Розглядаючи місце управлінського обліку в системі менеджменту підприємства, слід врахувати такі вагомні фактори, як: специфіку функціонування, циклічність господарського-фінансової діяльності підприємства, систему комунікаційних зв'язків підприємства, розподіл менеджменту підприємства за рівнями відповідальності, організаційну структуру підприємства.

Уточнено суть поняття “первинного обліку”. Деякі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені трактують первинний облік як частину бухгалтерського обліку, інші – як самостійний вид обліку. Ми вважаємо, що первинний облік як початковий дуже вагомий та водночас дуже складний етап є притаманний різним видам обліку. Разом з тим первинний облік передбачає не лише спостереження та фіксацію даних у первинних документах, а й елементарне

узагальнення, групування первинної інформації в облікових реєстрах.

Система збирання та фіксації інформації на первинному рівні, що функціонує сьогодні на ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця», є неадекватною потребам сьогодення. Як наслідок – виникнення проблеми із формуванням управлінської звітності, на основі якої приймаються управлінські рішення керівним персоналом підприємства. При побудові системи первинного обліку для потреб управління слід дотримуватися таких принципів: система повинна бути орієнтованою на особу в ієрархії управління підприємством; система повинна будуватися “згори-вниз”, тобто будуватися, виходячи з аналізу, проведеного керівниками кожного рівня, складу і періодичності необхідної їм інформації; первинні дані повинні фіксуватися там, де вони виникають; первинна інформація повинна бути доступною для всіх зацікавлених споживачів після її фіксації; уміле поєднання документального забезпечення управління з бездокументальним (підготовка документів лише в тих випадках, коли це є необхідним); оперативність (швидка і чітка робота з документами); сучасне технічне оснащення. Поняття первинної інформації, первинного документа, реєстру в управлінському обліку значно ширше: він використовує як формалізовані документи, якими традиційно послуговуються підприємства у своїй роботі, так і специфічні документи, які містять особливу інформацію про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства. Нами було запропоновано основні напрями групування первинної інформації, документів, реєстрів управлінського обліку. Разом з тим нами була розроблена та запропонована трансформована відповідно до потреб управління система первинної документації, яка дозволить обліковувати, узагальнювати, аналізувати та контролювати в межах системи управлінського обліку лише ту економічну інформацію, яка відповідає потребам управлінського персоналу підприємства і буде корисною для прийняття ефективних управлінських рішень.

Розроблено методику калькулювання собівартості продукції для ТОВ «Білгород-Дністровська паляниця». Система калькулювання таргет-костинг

забезпечує формування собівартості товарів, водночас надає можливість управляти витратами, ще на етапі планування. Разом з тим таргет-костинг дозволяє сфокусувати увагу менеджерів насамперед на зовнішніх (ринкових), а вже потім на внутрішніх факторах. Цільова собівартість формується, виходячи з аналізу ринкових ніш, розуміння вимог споживачів, напрацювання можливих компромісів між витратами підприємства і вимогами до продукції, оцінки носіїв витрат, визначення еластичності попиту, аналізу співвідношення обсягів і витрат.

Для прийняття оперативних рішень у межах системи управлінського обліку для агрегування інформації про запаси, витрати, доходи та фінансові результати пропонуємо використати чинний план рахунків за умови відкриття в його межах додаткових аналітичних рахунків.

6. Запропоновано підходи до раціональної організації управлінського обліку як цілісної системи, яка включає в себе інформаційні, трудові, матеріальні, технологічні та технічні ресурси у їх взаємозв'язку. Раціонально продумана та організована система управлінського обліку дозволить керівникам усіх рівнів проникнути всередину економічних явищ і процесів і на основі цього прийняти науково обґрунтовані рішення, спираючись на досягнення та усуваючи помилки минулого, враховуючи сучасний стан фінансово-економічного розвитку підприємства, а також тенденції та прогнози на майбутнє. Організація управлінського обліку повинна включати в себе організацію таких складників: організацію облікового процесу, організацію облікового апарату і праці облікових працівників, організацію технічного забезпечення обліку. З метою організації облікового процесу необхідно визначитися з такими факторами, як: облікові номенклатури, способи і техніка відображення облікових номенклатур, матеріальні носії інформації, графік руху та використання матеріальних носіїв інформації. Проведені нами дослідження дали можливість розробити базові облікові номенклатури первинної інформації. Суттєвою проблемою в організації управлінського обліку є також хаотичність

обробки інформації в часовому та просторовому вимірі. Від того, наскільки раціонально організований рух документів у часі та просторі, залежить і швидкість та якість прийняття керівниками підприємства управлінських рішень. З метою вирішення цих завдань нами були запропоновані оперограми. Якість інформації, яку надає управлінський облік, більшою мірою залежить працівника, який належить до цієї системи. З метою визначення структури та чисельності працівників управлінського обліку важливо врахувати такі чинники: величину товарообороту, різноманітність видів діяльності та кількість ринків збуту, на яких працює підприємство, ступінь комп'ютеризації, організаційну структуру підприємства. Ми вважаємо, що для управлінського обліку оптимальним є децентралізована організація працівників бухгалтерії з системним розподілом їх функцій. Щодо вибору адекватної форми обліку, то ми вважаємо, що управлінський облік може функціонувати лише в автоматизованому середовищі.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Абдало Н.Х. Діагностика інформаційного забезпечення процесу управління попитом. *Темат. зб. наук. праць з проблем торгівлі і громад. харчування.*, 2000. Вип. 10. Т. 2. С. 178-185.
2. Акімова Н. С., Топоркова О. В., Наумова Т. А. Удосконалення системи управлінського обліку торгової організації в конкурентному середовищі. *Проблеми економіки*, 2018. № 4 (38). С. 294-300
3. Алачева Т. Роль інформаційних технологій у підвищенні ефективності управлінських рішень. *Темат. зб. наук. праць з проблем торгівлі і громад. харчування.*, 2000. Вип. 10. Т. 2. С. 222-227.
4. Анализ движения капитала в системе показателей бухгалтерского учета (методологический аспект). Прокопенко Н.Д. и др. Донецк: ИЭП НАН Украины, 1999. 72 с.
5. Анализ и обоснование хозяйственных решений. Майданчик Б.И. и др. Москва: Финансы и статистика, 1991. 136 с.
6. Аналіз вигід і втрат: практ. посіб. Секретаріат Ради Скарбниці Канади; пер. з англ. С. Соколик. Київ: Основи, 1999. 175 с.
7. Андронова А.К., Печатнова Е.Д. Оперативный контроллинг: учеб. пособ. – Москва: Дело и Сервис, 2006. 160 с.
8. Андросов А.М., Викулов Е.В. Бухгалтерский учет: учеб. пособ. – Москва: Андросов, 2000. 1024 с.
9. Анисов А.А. Организация бухгалтерского учета в государственной торговле. Изд. 2-е, перераб. Москва: Экономика, 1964. 327 с.
10. Анташов В.Г. Контроллинг. *Финансы, учет, аудит*, 1995. № 5. С. 110-117.
11. Антифеев Д., Онисимова И. Контроллинг в логистике . *Логинфо*, 2002. №1. С. 42-43
12. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика; пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, И.А. Смирновой. Москва: Финансы и статистика, 2002. 952 с.

13. Афанасьев В.И., Соколов. Я.В. Роль статистики в интегрированной системе народнохозяйственного учета: учеб. пособие. Л.: Лист, 1977. 60с.
14. Бакеренко Н. Управлінський облік в системі сучасного менеджменту. *Темат. зб. наук. праць з питань торгівлі і громад. харчування “Торгівля і ринок”*. 1999. Вип. 5. Т. 2. С. 209-214
15. Безверхня Ю.В. Перспективи розвитку управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. *Приазовський економічний вісник*, 2019. № 1. С. 191 - 194
16. Белоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 4. С. 35-40.
17. Білоусова І. Україні потрібні єдині принципи бухгалтерського обліку і звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1999. № 6. С. 3-5
18. Букало Н. Управлінський облік як складова частина обліку підприємства. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*, 2017. № 1. С. 159–165
19. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособ. Москва: Финстатинформ, 2000. 359 с.
20. Верига Ю.А., Захарченко В.Ю., Карпенко Є.А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2011. № 20(1). С. 186-193.
21. Верига Ю.А., Зима Г.І. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи: коментар: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2009. 656 с.
22. Вилсонс К.К. Проблемы организации, централизации и децентрализации учета. *Тез. докл. межреспубл. науч. конф.: Совершенствование учета и анализ эффективности производства*. Рига, 1990. С. 32 34.



23. Виссема Х. Менеджмент в подразделениях фирмы (предпринимательство и координация в децентрализованной компании); пер. с англ. Москва: ИНФРА – М, 1996. 288 с.

24. Вороніна В. Л. Проблеми переходу бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти (фінансовий і управлінський облік). Матеріали міжвуз. наук.-практ. конф. 15 – 16 травня 1997 р. м. Львів, 1997. С. 146 – 150.

25. Гаркавенко С. С. Маркетинг: підручник. Київ: Лібра, 1998. 384 с.

26. Голов С. Бухгалтерський облік: від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи. *Бухгалтерський облік і аудит*, 1998. № 5. С. 9-17.

27. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. Київ: Скарбы, 1998. 384с.

28. Головач В.В. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. Методологічні, правові та організаційні засади. – Київ: Київ. нотна ф-ка, 1997. 96 с.

29. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. Київ: НМЦ Укоопосвіта, 1998. 226 с.

30. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*, 2012. № 2. С. 174–179.

31. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет; пер. с англ.; Под. ред. С.А. Табаленой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 560 с.: ил.

32. Єршова Н.Ю. Організаційне забезпечення функціонування управлінського обліку на підприємствах. *Науковий вісник Ужгородського університету*, 2020. № 1. С. 338-346

33. Звітність підприємств: навч. посіб. для студентів ВУЗів. Верига Ю.А. та ін. 2-ге вид., доповнене і перероблене. Полтава: ТОВ "Видавництво" ІнтерГрафіка", 2008. 776 с.

34. Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської

області): автореф. дис.на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. Київ, 1999. 20с.

35. Івченко Є. І., Карпенко Є. А. Концептуальні основи внутрішнього контролю в системі процесно-орієнтованого управління. Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 7–8 жовт. 2010 р. – Полтава : ТОВ «АСМІ», 2010. С. 400–403.

36. Івченко Є. І., Карпенко Є. А. Удосконалення системи управління на підприємствах: процесний підхід. *Вісник ДонНУЕТ*. 2010. Вип. 4 . С.344–349.

37. Івченко Є. І., Карпенко Є. А. Вдосконалення управлінського обліку на підприємствах: процесний підхід. Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки : матеріали II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 10 черв. 2010 р. Донецьк : ДонНУЕТ, 2010. С. 46–47.

38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 URL: [http: www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) (Дата звернення 07.04.2020 р.)

39. Каракоз И.И., Савичев П.И. Вопросы теории и практики оперативного учета. Москва: Финансы, 1972. 208с.

40. Карпенко Є.А. Концептуальні основи внутрішнього контролю процесно-орієнтованого управління підприємствами. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*, 2011. Вип. 8 Ч. II. С. 180–184.

41. Карпенко Є. А. Формування механізму процесно-орієнтованого управління підприємствами. *Науковий вісник ПУЕТ*, 2010. Вип. 5 Т.ІІ – С.84–90.

42. Карпенко Є.А. Процесно-орієнтоване управління підприємствами роздрібної торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04. Київ, 2011. 23 с.

43. Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. Полтава:ПУЕТ, 2013. 359 с.
44. Карпенко Є.А., Кулик В.А. Аудит бізнес-ризиків: переваги, недоліки та можливості застосування в Україні. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», 2019. Випуск 33 (2019).– С. 225 - 230
45. Карпенко О.В. Вдосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Текст лекції з курсу “Управлінський облік” для студентів спеціальності 7.50106 “Облік і аудит”. Полтава: ПКІ, 2000. 30 с.
46. Карпенко О.В. Облік, орієнтований на потреби забезпечення функціонування підприємства. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*, 2010. Вип. 1 (48). С.73–79.
47. Карпенко О.В., Соболев Г.О. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. 241с.
48. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання. Монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005, 341 с.
49. Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. Москва: Финансы и статистика, 1986. 192 с.
50. Коршунов В. І. Організація бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах: Монографія. Харків: Основа, 1999. 226с.
51. Лучко М.Р., . Остап'юк І.Я. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки. Київ.: Зорепад, 1998. 151 с.
52. Михайлишин Н.П., Данилюк І.В. Управлінський облік витрат і калькулювання собівартості продукції виноробства. *Сталий розвиток економіки*, 2012. №12. С. 190-193.
53. Мних Є.В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку і аудиту в Україні. *Світ бухгалтерського обліку.*, 1997. №1. С. 7-9.
54. Моссаковский В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія. Київ : Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.

55. Мус Г. Бухгалтерський облік: Основи — завдання — розв'язання; пер. з нім. С. Лобачової. Київ: КНЕУ, 1999. 368с.
56. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива; пер. с англ. 2-е изд., стер.. Москва: Финансы и статистика, 1996. 136с.
57. Нападовська Л.В. Базові принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*. № 1 (139). 2013. С. 173–181.
58. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для вузів. 2-ге вид., доопрац. та допов. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 2010. 648 с.
59. Нападовська Л.В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств . *Бухгалтерський облік і аудит*, 2005. № 8-9. С. 50-62.
60. Нармбаев К.А. Организация бухгалтерского учета в США. Москва: Финансы, 1979. 152 с.
61. Нармбаев К.А. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ: Монография. Москва: Финансы и статистика, 1983. 135с. из.
62. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, ; пер. с англ. ; под ред. Я.В.Соколова. 2-е изд. Москва: Финансы и статистика, 1994. 496 с.
63. Овсянко Д.В. Применение идей стратегического менеджмента в российских компаниях. *Вестн. СПб ун-та*, 1996. № 12. С. 85-89.
64. Огійчук М.Ф. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн з розвинутою економікою. *Світ бухгалтерського обліку*, 1997. №5. С. 3-9.
65. Озеран В.О., Корягін М.В. Вплив міжнародного досвіду на реформування системи бухгалтерського обліку промислових підприємств України. Матеріали міжвуз. практ. конф. "Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання". 1997. с.233-236

66. Оленчик А. Управлінський (внутрігосподарський) облік: суть і місце в системі формування економічної інформації. *Бухгалтерський облік і аудит*, 1995. №6. С. 7--10.

67. Олійник С.О., Мулик Т.О., Гуцаленко Л.В. Обґрунтування вибору системи обліку витрат на виробництво і результатів фінансової діяльності. *Фінанси України*, 1997. № 6. С. 36-37.

68. Ольве Н.-Г., Рой Ж., Веттер М. Оценка эффективности деятельности компании : Практ. рук. по использованию сбалансированной системы показателей; пер. с англ. Москва: Вильямс, 2003. 304 с

69. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: підручник. Ю.Я.Литвинта ін.; за ред. Ю.Я.Литвина. Тернопіль: Тернопіль, 1998. 376с.

70. Петренко С. Управлінський облік як основа функціонування контролінгу. *Темат. зб. наук. пр. з проблем торгівлі і громад. Харчування*, Вип. 10. Т. 3. С. 97-101.

71. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А., Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. [для студ. Вищих навч. закл.]. Київ : ЦУЛ. 2019. 509 с.

72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 URL: [http: www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) (Дата звернення 07.04.2020 р.)

73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996 – XIV URL: [http: www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua) (Дата звернення 07.04.2020 р.)

74. Пушкар М.С. Управлінський облік: навч. посіб. 3-тє вид., стер. Тернопіль.: Карт-бланш, 1998. 163 с.

75. Рожельюк В.М. Значимість та роль управлінського обліку в системі менеджменту переробних підприємств. *Інноваційна економіка*, 2012. Вип. 5. С. 120-123.
76. Рындин А.Г., Шамаев Г.А. Организация финансового менеджмента на предприятии. Москва: Русская Деловая Литература, 1997. 352 с.
77. Самофалов П.П. Управлінський облік як складова частина контролінгу. *Формування ринкових відносин в Україні*, 2004. № 12. С. 49-53.
78. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство промышленности США. Москва: Финансы, 1980. 141 с.
79. Сахарцева И.И. Управление издержками предприятий — это умение экономить ресурсы и максимализировать отдачи от них. *Світ бухгалтерського обліку*, 1997. № 5. С. 33-37.
80. Скрипник М.І. ABC — калькулювання. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*, 2009. № 3 (49). С. 176-179
81. Сліпушко О.М. Політичний і фінансово-економічний словник. Київ: Криниця, 1998. 390 с.
82. Соболев Г. О., Карпенко Є.А. Роль повторної перевірки в оцінюванні якості процедур первинного контролю. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*, 2018. № 4 (89). С. 94 - 103
83. Соболев Г.О. Обліково-аналітична модель управління витратами. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*, 2017. Вип. 12. С. 323-327.
84. Соболев Г.О. Організація і методика управлінського обліку витрат: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2008. 21 с.
85. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как источник данных для принятия управленческих решений. Сб. науч. тр. (межвуз.): Вопросы совершенствования бухгалтерского учета как информационной базы управления торговлей. Л., 1983. С. 3-20.

86. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособ. – Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

87. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 1998. 448 с.

88. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат у доходній діяльності (контролінг). *Бухгалтерський облік і аудит*, 1996. №10. С. 2-10.

89. Терещенко О.О. Поняття “контролінг” та “управлінський облік” у теорії і практиці. *Фінанси України*, 2006. № 8. С. 137-145.

90. Управленческий учет: учеб. пособ. Под ред. А.Д. Шеремета. Москва: ФБК-ПРЕСС, 1999. 512с.

91. Финансовое планирование и контроль : пер. с англ.; под. ред. М.А.Паукока , А.Х. Тейнора. Москва: Инфра -М, 1996. 480 с.

92. Финансовое управление фирмой. Терехин В.И. и др.; под ред. В.И.Терехина. Москва: Экономика, 1998. 350 с.

93. Финансовый менеджмент. Руководство по технике эффективного менеджмента. Москва: Carana Corporation USAID-RPC, 1998. 290 с.

94. Фінансово-економічні проблеми розвитку економіки України: Зб. наук. пр. Х.: Бізнес Інформ, 1999. 200 с.

95. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я; пер. с нем. ; под. ред. и предисл. М.Л. Лукашевича , Е.М. Тихоненковой. Москва: Финансы и статистика, 1998. 288с.: ил.

96. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.

97. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине. *Світ бухгалтерського обліку*, 1998. № 11. С. 2-8.

98. Шимановська-Діанич Л.М., Карпенко Є.А. Особливості та переваги впровадження процесно-орієнтованого управління підприємствами України.

Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики: збірник наукових праць. 2010. Вип. 1(8). С. 627-67.

99. Шимановська-Діанич Л.М., Карпенко Є.А. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібної торгівлі : монографія. Полтава: ПУЕТ, 2012. 269 с.

100. Щирба М.Т. Концепція управлінського обліку в Україні. *Інноваційна економіка*, 2012. Вип. 3. С. 140-146.

101. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Особливості ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах: міжнародний досвід ведення управлінського обліку. *Молодий вчений*, 2018. № 9 (61). С. 275-278

102. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. *ВІСНИК ЖДТУ*, 2019. № 2 (88). С. 144-148

103. Deinzer H.T. Development of accounting thought. — New York: Holt, Rinehart & Winston, inc., 1965. - 184 p.

104. Garrison R.H. Managerial accounting: Concepts for planning, control, decision making. — 5th ed. — Homewood, Illinois: Irwin, 1988. — xxiii, 885 p.: tabl.

105. Hermanson R.H., Edwards J.D., Salmonson R.F. Accounting principles. — 4th ed. — Homewood, Boston, MA: BPI/ Irwin, 1989. — xxiv, 1272 p.

106. Sjoblom L.M. Financial information and quality management — Is there a role for accountants? // *Accounting Horizons*. — 1998. — № 4. — pp. 363-373.